جامعة الجزائر 3

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

- قسم علوم التسيير-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في علوم التسيير

تخصص: مالية المؤسسات

بعنوان:

تحليل العلاقة بين الموازنة التقديرية ونظم قياس الأداء حالة المؤسسات الجزائرية

من إعداد الطالب: **تحت إشراف الدكتور:**

- بوهالي محمد -لعبني عمر

أعضاء لجنة المناقشة

الدكتور: بن عيشة باديس...................................رئيسا

الدكتور: لعبني عمر...................................مشرفا و مقررا

الدكتور:حواس صلاح...................................عضوا

الدكتور:حامة نجم الدين...................................عضوا

الدكتورة:بن طلحة صليحة...................................عضوا

السنة الجامعية: 2013/2012

الإهداء

اهدي هذا العمل إلى :

الوالدين الكريمين

والى الإخوة "خيرة–علي–عيسى–بوطيبة–عبد الحق"

والى روح الدكتور "عرباجي إسماعيل" رحمه الله.

محمد

تشكرات

الحمد لله حمدا كثير الحمد لله شكرا جزيلا الحمد لله خلقتنا وبين مخلوقاتك زرعتنا، الحمد لك بالعقل والنطق ميزتنا الحمد لك عدد خلقك ومداد كلماتك أعنتنا وبالعلم زودتنا...يقول الحبيب صلى الله عليه وسلم << من لم يشكر الناس لم يشكر الله >> .

نتقدم بجزيل الشكر إلى كل من كانت له يد المساعدة في هذا العمل سواء كان من قريب أو بعيد .

كما لا يفوتني أن أتقدم بأسمى معاني التقدير والاحترام والعرفان إلي أستاذي القدير "لعبَني عمر" المشرف والذي لم يبخل علي بنصائحه وتوجيهاته .

كما اشكر كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية

"جامعة الجزائر 03"

والى الأساتذة مراد الرايس وبوهالي خيرة ،و بن عمارة كهينة.

محمد

قائمة المحتويات	الصفحة
الإهداء الشكر الفهرس فهرس الأشكال فهرس الجداول	
المقدمة	أ-ب-ج-د-ه
الملخص	
الفصل الأول: الموازنات التقديرية في المؤسسة	
تمهيد	**10**
المبحث الأول: ماهية الموازنات التقديرية	**11**
المطلب الأول: مفهوم الموازنات التقديرية	**11**
أولا: تعريف الموازنات التقديرية....................................	11
ثانيا: خصائص الموازنات التقديرية..................................	12
المطلب الثاني: أهداف الموازنات التقديرية.....................................	**14**
المطلب الثالث: أنواع الموازنات التقديرية.....................................	**18**
المبحث الثاني: كيفية إعداد الموازنات التقديرية	**21**
المطلب الأول: مبادئ إعداد الموازنات التقديرية..............................	**21**
المطلب الثاني: المشروع المتكامل الموازنات التقديرية.....................	**27**
أولا: العامل الرئيسي للتقدير...	27
ثانيا: الموازنة التشغيلية	27
ثالثا: الموازنة الرأسمالية..	40
المطلب الثالث: الرقابة عن طريق الموازنات التقديرية.......................	**41**
أولا: الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية	41
ثانيا: تحليل الانحرافات..	44
المبحث الثالث: دور الموازنة التقديرية في المؤسسة	**46**
المطلب الأول: استخدامات الموازنات التقديرية..............................	**46**
أولا: دور الموازنات التقديرية...	46
ثانيا: فوائد الموازنات التقديرية......................................	49
المطلب الثاني: نظام الموازنات التقديرية الفعال.................................	**50**
أولا: مميزات نظام الموازنات التقديرية الفعال..........................	50
ثانيا: شروط فعالية الموازنات التقديرية	51

52	ثالثا: عوائق الإعداد الفعال للموازنات التقديرية......................
53 53 54	**المطلب الثالث: تقييم الموازنات التقديرية واتجاهات التطور.................** أولا: مزايا الموازنات التقديرية................................... ثانيا: الانتقادات الموجهة للموازنات التقديرية واتجاهات التطور.....
58	**خلاصة**
	الفصل الثاني: نظم قياس الأداء
60	**تمهيد**
61	**المبحث الأول: ماهية قياس الأداء**
61 61 62 64 66	**المطلب الأول: مفهوم قياس الأداء ....** أولا: تعريف الأداء... ثانيا: تعريف قياس الأداء .... ثالثا: تصنيف مقاييس الأداء... رابعا: مداخل قياس الأداء...
68 68 69	**المطلب الثاني: فوائد قياس الأداء وأهميته...** أولا: فوائد قياس الأداء.. ثانيا: أهمية قياس الأداء...
69 69 70	**المطلب الثالث: خطوات تطوير مقاييس الأداء و مآخذها.....................** أولا: خطوات تطوير مقاييس الأداء .... ثانيا: مآخذ مقاييس الأداء ....
74	**المبحث الثاني: لوحة القيادة كأداة للتسيير**
74 74 76 76	**المطلب الأول: مفهوم لوحة القيادة...** أولا: تعريف لوحة القيادة.. ثانيا: أنواع لوحة القيادة.. ثالثا: أدوات لوحة القيادة..
78 79 81	**المطلب الثاني: مبادئ ومنهجية إعداد لوحة القيادة..........................** أولا: مبادئ إعداد لوحة القيادة.. ثانيا: منهجية إعداد لوحة القيادة..
83 83 85	**المطلب الثالث: دور وأهداف لوحة القيادة.....................................** أولا: دور لوحة القيادة.. ثانيا: أهداف لوحة القيادة..
86	**المبحث الثالث: بطاقة الأداء المتوازن**

المطلب الأول: مفهوم بطاقة الأداء المتوازن................................... أولا: نشأة بطاقة الأداء المتوازن.. ثانيا: تعريف بطاقة الأداء المتوازن... ثالثا: مكونات بطاقة الأداء المتوازن.. **المطلب الثاني: مميزات واستخدامات بطاقة الأداء المتوازن................** أولا: مميزات بطاقة الأداء المتوازن.. ثانيا: استخدامات بطاقة الأداء المتوازن..................................... **المطلب الثالث: خطوات ومعوقات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن..............** أولا: خطوات تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن.......................... ثانيا: معوقات ومتطلبات نجاح بطاقة الأداء المتوازن..................	**86** 86 87 88 **91** 91 93 **96** 96 100
خلاصة	**103**
الفصل الثالث: تحليل العلاقة بين الموازنات التقديرية ونظم قياس الأداء في المؤسسات الجزائرية	
تمهيد	105
المبحث الأول: أسلوب جمع البيانات وخصائص العينة	106
المطلب الأول: مجتمع الدراسة أولا: أداة جمع البيانات ثانيا : إدارة الاستبيان ثالثا: كيفية اختيار العينة **المطلب الثاني: خصائص العينة المدروسة** أولا: حسب حجم المؤسسات المدروسة ثانيا: تبويب البيانات حسب قطاع النشاط ثالثا: حسب الشكل القانوني للمؤسسات المدروسة رابعا: محيط المؤسسات المدروسة خامسا: إستراتيجية المؤسسات المدروسة	106 106 107 107 108 108 109 111 112 113
المبحث الثاني: واقع الموازنات التقديرية ونظم قياس الأداء في المؤسسات الجزائرية	114
المطلب الأول: واقع الموازنات التقديرية في المؤسسات الجزائرية أولا:استخدامات الموازنات ثانيا: دور الموازنات التقديرية في المؤسسات الجزائرية ثالثا: تقديرات الموازنة **المطلب الثاني: واقع نظم قياس الأداء في المؤسسات الجزائرية** أولا: واقع لوحة القيادة في المؤسسات الجزائرية **ثانيا: واقع بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الجزائرية**	114 114 117 125 131 131 142
المبحث الثالث: تحليل العلاقة بين الموازنات التقديرية ونظم قياس الأداء والعوامل	147

المؤثرة في هذه العلاقة	
المطلب الأول: تحليل العلاقة بين الموازنات التقديرية و لوحة القيادة **المطلب الثاني: تحليل العلاقة بين الموازنات التقديرية وبطاقة الأداء المتوازن**	147 151
خلاصة	152
خاتمة	154
قائمة المصادر و المراجع	
الملاحق	

فهـــرس الأشـــكـــال

الصفحة	عنوان الشكل
31	الشكل (01): العلاقة بين موازنة المبيعات و الإنتاج و الموازنات الأخرى
35	الشكل (02): الموازنة النقدية
39	الشكل (03): كيفية إعداد قائمة الدخل التقديري
43	الشكل (04): مراحل عملية الرقابة باستخدام الموازنات
62	الشكل رقم (05): مثلث الأداء
77	الشكل(06): التصور العام للوحة القيادة
81	الشكل(07) : منهجية إعداد لوحة القيادة
90	الشكل(08): ترجمة الرؤية والإستراتيجية : الأربع منظورات
95	الشكل(09): إدارة الإستراتيجية : الأربع عمليات
97	الشكل(10): خطوات تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن
109	الشكل: (12): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب حجم المؤسسة
110	الشكل (13): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب قطاع النشاط
112	الشكل(14): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب الشكل القانوني
115	الشكل(15): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب فترة الموازنة
117	الشكل(16): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب أساس إعداد الموازنة
119	الشكل(17): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب دور الموازنات التقديرية في المؤسسات الجزائرية
121	الشكل (18): التوزيع البياني لدور الموازنات حسب حجم المؤسسة
126	الشكل(19): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب تقديرات الموازنات التقديرية في المؤسسات الجزائرية
127	الشكل(20): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب درجة مرونة وثبات تقديرات الموازنة في المؤسسات الجزائرية.
129	الشكل (21): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب تحليل انحرافات الموازنة
130	الشكل(22): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب صعوبات تحقيق أهداف الموازنة التقديرية
132	الشكل(23): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب أنواع لوحة القيادة
133	الشكل(24): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب دور لوحة القيادة في المؤسسات الجزائرية

الشكل (25): التوزيع البياني لدور لوحة القيادة حسب حجم المؤسسة	135
الشكل(26): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب فترة لوحة القيادة.	139
الشكل(27): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب بيانات لوحة القيادة	140
الشكل(28): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب تحليل انحرافات لوحة القيادة	142
الشكل(29): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب استعمال بطاقة الأداء المتوازن	143
الشكل(30): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب محاور بطاقة الأداء المتوازن	144
الشكل(31): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب استخدامات بطاقة الأداء المتوازن	146
الشكل(32): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب دور كلا من نظام الموازنات التقديرية و لوحة القيادة	148
الشكل(33):يبين العلاقة بين دور الموازنات التقديرية ولوحة القيادة	150

فـهـرس الــجــداول

عنوان الجدول	الصفحة
الجدول(01):الموازنة النقدية	36
الجدول(02): دور الموازنات	48
الجدول(03): المبادئ الأساسية لتحسين عملية إعداد وتنفيذ الموازنة	56
الجدول(04): مبادئ الريادة لتحسين عملية إعداد وتنفيذ الموازنة	57
الجدول(05): تصنيفات مقاييس الأداء	65
الجدول(06): النموذج العام للوحة القيادة	84
الجدول(07): الاختلافات بين لوحة القيادة وبطاقة الأداء المتوازن	102
الجدول(07): تبويب البيانات حسب حجم المؤسسة	108
الجدول(08): تبويب البيانات حسب قطاع النشاط	110
الجدول(09): تبويب البيانات حسب الشكل القانوني للمؤسسات المدروسة	111
الجدول(10): تبويب البيانات حسب فترة الموازنة	115
الجدول (11): تبويب البيانات حسب أساس إعداد الموازنة	116
الجدول(12): تبويب البيانات حسب دور الموازنات التقديرية في المؤسسات الجزائرية	118
الجدول(13) : تبويب دور الموازنات حسب حجم المؤسسة	120
الجدول (14): تبويب دور الموازنات حسب قطاع النشاط	122
الجدول (15): تبويب دور الموازنات حسب الشكل القانوني	124
الجدول(16): تبويب البيانات حسب تقديرات الموازنة	126
الجدول(17): تبويب البيانات حسب درجة مرونة وثبات تقديرات الموازنة	127
الجدول(18): تبويب البيانات حسب تحليل انحرافات الموازنة	128
الجدول(19): تبويب البيانات حسب صعوبات تحقيق أهداف الوازنة التقديرية	130
الجدول (20): تبويب البيانات حسب أنواع لوحة القيادة المستعملة في المؤسسات الجزائرية	131
الجدول(21): تبويب البيانات حسب دور لوحة القيادة في المؤسسات الجزائرية	133
الجدول(22): تبويب دور لوحة القيادة حسب حجم المؤسسة	134
الجدول (23): تبويب دور لوحة القيادة حسب قطاع النشاط	136
الجدول (24): تبويب دور لوحة القيادة حسب الشكل القانوني	137

فــهــرس الـــجـــداول

الجدول(25): تبويب البيانات حسب فترة لوحة القيادة	139
الجدول(26): تبويب البيانات حسب البيانات التي تحتويها لوحة القيادة	140
الجدول(27): تبويب البيانات حسب تحليل انحرافات لوحة القيادة	141
الجدول(28): تبويب البيانات حسب استعمال بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الجزائرية	143
الجدول (28): تبويب البيانات حسب محاور بطاقة الأداء المتوازن	144
الجدول(29): تبويب البيانات حسب استخدامات بطاقة الأداء المتوازن	145
الجدول:(30): مقارنة بين دور كلا من نظام الموازنات التقديرية ولوحة القيادة	147

يشهد محيط المؤسسة تغيرات متزايدة ومتسارعة أدت إلى الضغط على المؤسسات بأنواعها المختلفة وأحجامها المتباينة، هذا المحيط المتغير اثر بدوره على المؤسسات بطريقة تختلف من مؤسسة إلى أخرى، وهذا مما أدى بمسيري المؤسسات والكتاب والمهتمين بمجال تسيير المؤسسة إلى التفكير في أدوات تساعد في إدارة المؤسسة بشكل يسمح لها بالتأقلم مع محيطها الخارجي والتحكم في المحيط الداخلي للمؤسسة .

هذه التغيرات التي عرفها محيط المؤسسة أثرت على هذه الأخيرة، وفرضت على المسيرين تقسيم العملية الإدارية إلى مستويات عليا وسطى ودنيا، كما فرضت توفير المعلومات اللازمة لتسهيل مهمة الإدارة في ممارسة وظائفها، والمتمثلة أساسا في الرقابة، التخطيط، التنسيق...الخ

من اجل اتخاذ القرار السليم وفي الوقت المناسب، وهذا ما أدى إلى ظهور مجموعة من الأدوات التي تعمل على توفير البيانات اللازمة للإدارة وقيادة المؤسسة لبلوغ أهدافها المسطرة.

إن موضوع الرقابة في المؤسسة لازال يحظى بكثير من الاهتمام من قبل العديد من الباحثين والكتاب والمهتمين بشؤون تسيير المؤسسة وهذا من اجل التحكم في الموارد النادرة وبلوغ الأهداف المحددة، نظرا لما توفره عملية الرقابة للمؤسسة من مزايا متعددة مثل إظهار الانحرافات ومعرفة أسبابها ومحاولة إيجاد الحلول المناسبة .

ومن بين هذه الأدوات الموازنات التقديرية والتي توافق التعبير العيني أو النقدي للأنشطة المختلفة في المؤسسة لفترة زمنية مستقبلية، كما أن الموازنات التقديرية تعتبر من أقدم الأدوات التي اعتمدت عليها إدارة المؤسسة في تحقيق جملة من الأهداف من بينها الرقابة، إلا أن نظام الموازنات التقديرية لم يستطع الإجابة على ماهو منتظر منها بالنسبة للمؤسسات نظرا لما تواجهه هذه الأخيرة في محيط متغير وغير أكيد، وبالتالي تعرض هذا النظام إلى جملة من الانتقادات .

ومع قصور نظام الموازنات التقديرية ظهرت الحاجة إلى تطوير أدوات ونظم لمراقبة التسيير وهذا لرقابة وقياس أداء المؤسسة، إلا أن قياس الأداء في المؤسسة كان يقتصر في الماضي على الأداء

المالي،إلا أن هذا الأخير واجه جملة من الانتقادات أولاها انه يعتمد على البيانات المحاسبية التي تعطي معلومات ماضية عن المؤسسة، في حين الأمر الأكثر أهمية بالنسبة للمؤسسة هو مستقبلها، وثانيها أن الاعتماد على الأداء المالي وإغفال جوانب أخرى للأداء لا يسمح للمؤسسة بالتقدم نحو تحقيق أهدافها على المدى البعيد. فظهرت لوحة القيادة في الثلاثينيات، والتي هي عبارة عن مجموعة من المؤشرات التي تسمح بالحصول على نظرة شاملة للمؤسسة ككل وبالتالي اتخاذ القرارات وتوجيه المؤسسة نحو أهدافها، إلا أن الاهتمام بنظم قياس الأداء لم يتوقف عند هذا الحد، فظهرت في بداية التسعينيات في الولايات المتحدة الأمريكية ما يعرف ببطاقة الأداء المتوازن والتي تعتبر نموذجا أكثر شمولا وتطورا من لوحة القيادة بحيث تنظر للمؤسسة من أربع زوايا مختلفة وهي الجانب المالي، جانب الزبائن، جانب العمليات الداخلية، وجانب التعلم والنمو، وهذا للحصول على نظام لقياس أداء المؤسسة متكامل باعتبار هذه الأخيرة تؤثر وتتأثر بمحيطها الداخلي والخارجي .

من خلال ما تقدم يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية التالية:

كيف لنظم قياس الأداء أن تستفيد من ا لموازنة التقديرية ؟

وتندرج ضمنها الإشكاليات الجزئية الموالية:

- ما هو دور الموازنات التقديرية في المؤسسة ؟
- ما هو دور نظم قياس الأداء في المؤسسة ؟
- ما هي العوامل المؤثرة في دور كلا من الموازنة التقديرية ونظم قياس الأداء ؟

ولمعالجة الإشكاليات سابقة الذكر تمت صياغة الفرضيات الآتية :

- توجد علاقة تكاملية بين الموازنات التقديرية ونظم قياس الأداء ؛
- للموازنات التقديرية دور في التخطيط والرقابة في المؤسسة ؛

– لنظم قياس الأداء دور في الرقابة واتخاذ القرارات في المؤسسة؛

– تتأثر العلاقة بين الموازنة التقديرية ونظم قياس الأداء بقطاع نشاط المؤسسة.

أهمية البحث: تتجلى أهمية البحث في:

– أهمية الموازنة التقديرية و الدور الذي تلعبه في مساعدة إدارة المؤسسة للقيام بوظائفها هذا من جهة، ومن جهة أخرى قصور نظام الموازنة التقديرية في القيام بالعديد من الأدوار في المؤسسة ؛ و ظهور أدوات أخرى حديثة مثل لوحة القيادة و بطاقة الأداء المتوازن ؛ والحاجة إلى معرفة العلاقة و الدور الذي تلعبه كلا من الأدوات سابقة الذكر؛

– مدى مواكبة المؤسسات الجزائرية للتطورات الحاصلة في نظم قياس الأداء؛

– محاولة معالجة الموضوع في بيئة مختلفة و هي المؤسسات الجزائرية؛ حيث سبق دراسته في فرنسا.

أهداف البحث:

يهدف البحث أساسا إلى تحليل العلاقة بين الموازنات التقديرية و نظم قياس الأداء؛ و إلى إظهار دور كلا منهما و العوامل المؤثرة فيه، و مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية للأدوات الحديثة مثل: بطاقة الأداء المتوازن.

حدود البحث:

شمل البحث مجموعة من المؤسسات الجزائرية بمختلف أحجامها و أشكالها القانونية بالإضافة إلى قطاع نشاطها، و يقتصر البحث على 58 مؤسسة جزائرية، كما اقتصر على نظامين لقياس الأداء و هما لوحة القيادة و بطاقة الأداء المتوازن، و تمت الدراسة التطبيقية في الفترة الممتدة من سبتمبر 2011 إلى غاية ديسمبر من نفس السنة.

المنهج المتبع و أدوات الدراسة:

تأخذ طبيعة البحث شقين، شق نظري و المتعلق بإعطاء التعريفات المختلفة للوقوف على مختلف المفاهيم النظرية التي قدمها الأساتذة و الباحثون، وكذا محاولة إعطاء تفسيراتها و أسبابها وأهميتها، فقد تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، أما الشق الثاني و المتعلق بالدراسة التطبيقية فقد تم اعتماد منهج دراسة الحالة و المتعلق بتحليل العلاقة بين الموازنات التقديرية ونظم قياس الأداء من خلال اخذ عينة من 58 مؤسسة جزائرية.

أما فيما يتعلق بأدوات الدراسة فقد تم الاعتماد على استمارة الاستبيان.

الدراسات السابقة: تتلخص أساسا في دراسات Christophe GERMAIN

-دراسة بعنوان:

1- la conception des systèmes de contrôle de gestion: les relations entre les budgets et les systèmes de mesure de la performance"

أجريت الدراسة سنة 2005 على مؤسسة فرنسية كبيرة الحجم في قطاع الصناعات الغذائية؛ حيث توصل إلى انه لا يوجد تحويل لادوار الموازنات التقديرية إلى لوحة القيادة، و بالتالي لا توجد علاقة بينهما في حالة هذه المؤسسة نظرا لغياب إستراتيجية خاصة بالمؤسسة و نوعية حوكمتها، إلا انه تطرق إلى إمكانية تدعيم النتائج من خلال دراسة الموضوع في بيئة مختلفة و على عدد اكبر من المؤسسات.

- دراسة بعنوان:

les " L'architecture des systèmes de contrôle de gestion: une analyse du rapport entre budgets et les systèmes de mesure de la performance

تمت الدراسة على عينة تضم 79 مؤسسة فرنسية كبيرة الحجم سنة 2007، و توصل إلى انه توجد علاقة تبادلية بين الموازنات التقديرية و نظم قياس الأداء في بعض الخصائص خاصة في طريقة التنفيذ لكل منهما.

صعوبات البحث:واجهت الباحث صعوبات أثناء بحثه و المتمثلة أساسا في:

– قلة المراجع باللغة العربية خاصة المتعلقة بنظم قياس الأداء وخصوصا بطاقة الأداء المتوازن؛

– صعوبة الحصول على المعلومات في الجانب التطبيقي رفض بعض المؤسسات الإجابة على استمارة الاستبيان.

هيكل البحث:

تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول،فكان الفصل الأول بعنوان الموازنة التقديرية،وبدوره انقسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث،وكل مبحث بدوره انقسم إلى ثلاث مطالب، فكان المبحث الأول ماهية الموازنة التقديرية،أما المبحث الثاني فكان بعنوان كيفية إعداد الموازنة التقديرية،أما المبحث الثالث فكان بعنوان دور الموازنة التقديرية في المؤسسة،أما الفصل الثاني فكان بعنوان نظم قياس الأداء،وانقسم بدوره إلى ثلاث مباحث فكان المبحث الأول بعنوان ماهية نظم قياس الأداء،أما المبحث الثاني فكان بعنوان لوحة القيادة،في حين كان المبحث الثالث بعنوان بطاقة الأداء المتوازن،أما الفصل الثالث فكان موسوم بتحليل العلاقة بين الموازنات التقديرية ونظم قياس الأداء في المؤسسات الجزائرية،حيث تطرق المبحث الأول إلى أسلوب جمع البيانات وخصائص العينة المدروسة،أما المبحث الثاني فتطرق إلى واقع الموازنات،أما المبحث الثالث فعالج تحليل العلاقة بين الموازنات التقديرية . التقديرية ونظم قياس الأداء في المؤسسات الجزائرية.

تمهيد :

تستخدم المؤسسات على اختلاف أنواعها أساليب متعددة للتخطيط والرقابة، ومن بين هذه الأساليب الموازنات التقديرية، هذه الأخيرة عبارة عن خطة مفصلة للأعمال التي ترغب المؤسسة في انجازها في فترة مستقبلية هي في العادة سنة، وقد مر استخدام الموازنات التقديرية بالمراحل التالية:

المرحلة 1: وكانت فيها الموازنة التقديرية عبارة عن تجميع للموارد المطلوبة لتنفيذ برنامج معين.

المرحلة 2: وتم في هذه المرحلة تحديد توقيت زمني لهذه الاحتياجات.

المرحلة 3: أصبحت الموازنة التقديرية تستخدم مع التكاليف المعيارية لتحقيق الرقابة.

المرحلة 4: توسع الهدف من استعمال الموازنة التقديرية، بالإضافة إلى الرقابة أصبحت تستخدم كأداة للتخطيط والتنسيق بين وحدات المؤسسة ومع تزايد حجم المؤسسات وتعقد نشاطاها بدأ استخدام الموازنة التقديرية فيها بدرجات متفاوتة، لتحقيق أهداف المؤسسة.

سيتم التطرق في هذا الفصل إلى ماهية الموازنة التقديرية، مبادئها والهدف منها وكيفية إعدادها، واستعمالها في مجال الرقابة، بالإضافة إلى شروط فاعلية نظام الموازنات التقديرية ومعوقات نجاحها في المؤسسة الاقتصادية من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية الموازنات التقديرية؛

المبحث الثاني: كيفية إعداد الموازنات التقديرية؛

المبحث الثالث: دور الموازنات التقديرية في المؤسسة.

المبحث الأول: ماهية الموازنة التقديرية

تعتبر الموازنات التقديرية إحدى النماذج الكمية التي تساعد إدارة المؤسسة على القيام بوظائفها، والمتمثلة في التخطيط، التنسيق والمراقبة، فالموازنة التقديرية هي عبارة عن تعبير كمي للأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها، وهي خطة العمل للمستقبل.

المطلب الأول: مفهوم الموازنة التقديرية

يطلق على الموازنة عدة تسميات منها الموازنة التقديرية، الموازنة التخطيطية، والموازنة الرقابية، وكل اسم من هذه الأسماء يشير إلى إحدى صفات الموازنة، فكلمة تقديرية تعني أن البيانات التي تحتويها الموازنة هي بيانات تقديرية أو متوقعة، أما كلمة تخطيطية فتشير إلى أن الموازنة تحتوي على بيانات عن الخطة التي اعتمدتها المؤسسة، في حين كلمة رقابية تعني أن بيانات الموازنة تستخدم في رقابة وقياس الأداء.

أولا: تعريف الموازنة التقديرية

تعددت تعاريف الموازنة التقديرية تبعا لتعدد آراء ووجهات نظر الاقتصاديين، وفيما يلي يتم التطرق إلى البعض منها [1]:

فحسب Gordon shillinglaw يعتبر الموازنة التقديرية بأنها خطة تفصيلية محددة مقدما للأعمال المرغوب تنفيذها وتوزع هذه الخطة على جميع المسئولين حتى تكون مرشدا لهم في تصرفاتهم وحتى يمكن استخدامها كأساس لتقييم الأداء في المشروع.

وحسب Keller et Ferrara تعرف الموازنة التقديرية بأنها الخطة المنسقة لجميع عمليات المشروع في فترة الموازنة، فهي تمد المشروع بتقدير لأرباحه الكلية وللأرباح المحققة بواسطة كل قسم من الأقسام،عن طريق تجميع المبيعات، والتكاليف الصناعية والمصاريف البيعية والإدارية وبإدراج جميع عناصر الإيرادات والمصروفات التي لم تتضمنها أي موازنة فرعية.

أما Horngren [2] يعرف الموازنة التقديرية بأنها تعبير كمي عن خطة الأعمال ومساعدة لتحقيق التنسيق و الرقابة.

---

[1] أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية ، الدار الجامعية، مصر، 2003/2002 ، ص:223 .
[2] احمد نور،المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات،مؤسسة شباب الجامعة،الإسكندرية،مصر،1975 ،ص:66.

من التعاريف السابقة يمكن ملاحظة ما يلي :

يعتبر Gordon shillinglaw أن الموازنة التقديرية أداة لـــ:

-التخطيط؛

- تقييم الأداء في المشروع.

وحسب keller and ferrara فإن الموازنة التقديرية تفيد في:

-التخطيط وتقدير الأرباح و التكاليف؛

- كذلك يرى بأنه توجد موازنات فرعية و أخرى أساسية.

أما حسب Horngren فيرى بأن الموازنة التقديرية أداة لـــ:

- التخطيط؛
- التنسيق؛
- الرقابة.

ويمكن اعتبار الموازنة التقديرية بأنها خطة متكاملة للأعمال التي ترغب المؤسسة في انجازها بحيث تنجز مسبقا وتوزع على جميع المسئولين لإرشادهم في أعمالهم، كما تمكن من مقارنة النتائج المحققة مع ما تم التخطيط له واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

ثانيا : خصائص الموازنة التقديرية: للموازنات التقديرية عدة خصائص **يتم** تلخيصها فيما يلي:[1]

- ✓ يجب أن تكون الموازنة شاملة لمختلف أنشطة المؤسسة لأن نجاح أي عمل جماعي يتطلب التنسيق والتنظيم، حيث يجب تحديد مهام مختلف المصالح وألا تتعارض مهام مختلف المصالح مع بعضها البعض؛
- ✓ الموازنات نظام لتوضيح السلطة والمسؤوليات في المؤسسة بحيث يجب تحديد وبطريقة واضحة صلاحيات مختلف مراكز المسؤولية؛

[1] Michel Gervais, contrôle de gestion par le system budgétaire,3e édition ,librairie Vuibert ,Paris, 1994,p.p :18-26.

- ✓ يجب على الموازنات احترام التماسك بين الأقسام لتحديد المسؤوليات بدقة حسب الأولوية، حيث أن الأنانية يمكن أن تقود كل مسئول مصلحة إلى السعي للوصول إلى أهدافه دون مراعاة الأثر على باقي الأقسام والمصالح؛
- ✓ الموازنة لن تكون فعالة إذا لم تكن هناك قوى تدفع المسئولين إلى تثبيت الأهداف الكافية والطموحة، الانحرافات ذات الأهمية ...الخ. إذن الموازنات يجب أن تكون مرتبطة بنظام تحفيز تام؛
- ✓ الموازنات هي نظم معلومات يصمم للتزويد بالمعلومات بسرعة.

وللإشارة فقد ازداد الاهتمام بالموازنة التقديرية وازداد التوسع في استخدامها في الآونة الأخيرة في مختلف المؤسسات، ويمكن إرجاع ذلك إلى عدة أسباب منها[1]:

1- الرغبة في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة للمؤسسة أفضل استخدام يمكن، من خلال التنسيق بين الأنشطة المختلفة واحتياجاتها من الموارد؛

2- الرغبة في مواجهة حالة المخاطرة وعدم التأكد التي يتصف بها الواقع العملي حيث أن إجراءات إعداد الموازنة وما تتضمنه من التنبؤ بالمستقبل يمكن أن تساعد على دراسة المشاكل المحتملة قبل حدوثها بالإضافة إلى دراسة سبل حلها متى حدثت؛

3- الرغبة في خلق الحوافز لدى العاملين بالمؤسسة، ويمكن تحقيق ذلك من خلال مشاركتهم في إعداد الموازنة، وما يترتب على ذلك من دافعية ورضا عن العمل ورفع مستوى الأداء وتقوية روح الجماعة؛

4- الرغبة في إيجاد وسيلة فعالة للتنسيق بين مختلف أوجه النشاط بالمؤسسة حيث تهدف الموازنة إلى التنسيق بين الأساليب والطرق والوسائل الممكن إتباعها وبين كافة الموارد الاقتصادية المتاحة بالمؤسسة؛

5- الرغبة في إيجاد وسيلة فعالة للاتصال والتغذية العكسية للمعلومات حيث تلعب الموازنة دورا هاما كأداة للاتصال الفعال بين الإدارة العليا والإدارة الوسطى والإدارة التنفيذية عن

---

[1] ناصر نور الدين عبد اللطيف، المعرفة المحاسبية لغير التجاريين تطبيقات عملية في مجالات متنوعة، الدار الجامعية، مصر، 2003/2002، ص:316.

طريق توصيل الأهداف المخططة بمختلف المستويات الإدارية الدنيا بالمؤسسة، ومن خلال تقارير التغذية العكسية يمكن للإدارة العليا الإلمام بمشاكلهم وانجازاتهم؛

6- الرغبة في إيجاد وسيلة فعالة للرقابة وتقييم الأداء يمكن الاعتماد عليها للتأكد من أن الأهداف والخطط والمعايير الموضوعة مقدما قد تحققت حيث تعتبر الموازنة من أهم الأدوات التي تفيد في مجال قياس وتقييم الأداء وخاصة إذا تم إعدادها في ضوء كل من محاسبة المسؤولية والتكاليف المعيارية والإدارة بالاستثناء.

المطلب الثاني: أهداف الموازنة التقديرية

تهدف الموازنات التقديرية أساسا إلى خدمة الإدارة في القيام بوظائفها الرئيسية المتمثلة في التخطيط، الرقابة و التنسيق.

فالتخطيط الذي هو عبارة عن تحديد الأهداف التي يسعى المشروع أو التنظيم إلى تحقيقها ووضع البرامج الكفيلة بانجاز تلك الأهداف، في ضوء الإمكانيات والقيود التي تفرضها ظروف المناخ العام المحيط بالمشروع[1]. ففي مجال التخطيط تؤدي الموازنات التقديرية الأدوار الآتية[2]:

1- يتطلب إعداد الموازنات التقديرية ضرورة تحديد أهداف المؤسسة تحديدا دقيقا وواضحا، فهي إذن ترغم الإدارة على هذه المهمة، فعلى الرغم من أن هذه الأهداف غالبا ما تكون معروفة للمدراء إلا أنها عادة ما تكون بشكل ضمني وغامض، مما يؤدي إلى احتمال أن يعطي كل مدير تفسيرا مختلفا للأهداف بما يتفق مع ظروف وحدته الإدارية، أو مع أهدافه الشخصية، وفي ذلك إضرارا بأهداف المؤسسة عامة، ونظام الموازنات التقديرية يتطلب تحديد الأهداف العامة للمؤسسة بشكل مكتوب حتى يكون مرجعا يرجع إليه المدراء على اختلاف مستوياتهم، كما يتطلب كذلك تحديد أهداف الوحدات الإدارية المختلفة ومسؤولياتها، وبالتالي يتم التنسيق بين أهداف الوحدات الإدارية بالشكل الذي يحقق الأهداف العامة للمؤسسة على أحسن وجه، كذلك يحتم نظام الموازنات التقديرية قياس الأهداف سواء كانت أهدافا عامة أو أهدافا للوحدات الإدارية بحيث تكون بشكل رقمي محدد(مثلا يتم التعبير عن الأهداف في بعض المؤسسات على شكل رقم أعمال أو في شكل نسبة الأرباح المستهدفة إلى

---

[1] إبراهيم عبد الهادي محمد المليجي، الإدارة مفاهيمها وأنواعها وعملياتها، دار المعرفة الجامعية ،مصر،2005،ص: 329.
[2] خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ط2، 2010، ص: 398.

رأس المال المستثمر)، كما أن نظام الموازنات التقديرية يساعد الإدارة على ترتيب الأهداف ترتيبا يحدد أولويات هذه الأهداف بحيث يعطي كل هدف أهمية نسبية ويؤدي ذلك إلى رفع كفاءة التنفيذ؛

2- ترسم ملخصات الموازنات التقديرية التي تعد الإدارة العليا صورة شاملة لأوجه نشاط المؤسسة وعلاقة الوحدات المختلفة ببعضها البعض، مما يمكن الإدارة من التنسيق بين الخطط الموضوعة لأوجه النشاط المختلفة تنسيقا كاملا؛

3- يؤدي إعداد الموازنات التقديرية إلى تنقيح الخطط الموضوعة وزيادة دقتها وذلك عن طريق كشف الأخطاء والتضارب بين الخطط.

أما من ناحية الرقابة؛ فالرقابة هي التأكد من أن العمل الذي يتم يطابق ما توقع أن يكون عليه وهي تشمل تحديد معايير رقابية، قياس النتائج لمعرفة أي خروج عن المتوقع، والتعرف على أسبابه والعمل على تصحيحه[1]. فالموازنات التقديرية أداة للإدارة لرفع كفاءة وظيفة الرقابة، حيث تؤدي الأدوار الموالية[2]:

1- تمثل تقديرات الموازنة معاييرا وأهدافا رقمية عملية لمختلف الوحدات والأقسام الإدارية، مما يدفع المسئولين بها إلى تحسين وسائل التنفيذ لتحقيق المستوى المطلوب في الموازنة؛

2- يسمح نظام الموازنات التقديرية بتحديد انحرافات التنفيذ الفعلي عن تقديرات الموازنة، وتحليل هذه الانحرافات حسب أسبابها مما يحقق عدة أغراض منها:

- محاسبة المسئولين عن الانحراف، وبمجرد أن يعرف كل شخص في الإدارة أنه سيحاسب على الانحراف فإن ذلك يؤدي إلى تجنب الانحراف قبل وقوعه؛
- تصميم نظام فعال للحوافز لرفع كفاءة التشغيل؛
- اتخاذ القرارات لتصحيح أخطاء التنفيذ، أو لتلافي عوامل عدم الكفاية في وقت مبكر، والحيلولة دون تكرار الانحرافات؛

---

[1] عبد الفتاح الصحن ومحمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي، الدار الجامعية طبعة نشر وتوزيع، مصر،1998،ص:11.

[2] خليل عواد أبو حشيش،مرجع سبق ذكره،ص:399.

- تحديد أسباب الانحرافات الناتجة عن عوامل لا تخضع لتحكم الإدارة، ومراجعة الموازنات للمدة الباقية (من السنة) لإدخال التغيرات الناتجة عن هذه العوامل، مما يزيد من واقعية الموازنات وفاعلية عملية الرقابة؛
- يساعد نظام الموازنات التقديرية على تطبيق مبدأ الإدارة باستثناءْ الذي يقوم على التركيز على المشاكل الجوهرية وإعطائها الأولوية المناسبة في الحل مما يتماشى مع أولويات الأهداف وأهميتها النسبية؛
- كما تعتبر الموازنات التقديرية كأداة للتنسيق، فالتنسيق هو العملية التي تهدف لتحقيق وحدة العمل بين الأنشطة المتداخلة، ويكون التنسيق ضروريا حيثما وجد اثنان أو أكثر من الأفراد المتداخلين، أو الجماعات المتداخلة أو الأقسام المتداخلة تسعى لتحقيق هدف عام[1].

لذا يجب ألا يصدر قسم ما قرارات تخصه ولها أثرها على بعض الأقسام الأخرى دون الرجوع إلى تلك الأقسام، فمثلا لا بد أن يكون هناك توافقا بين إدارتي المبيعات والإنتاج بحيث لا يمكن للأولى أن ترسم سياستها البيعية على أساس زيادة الكميات عن الكميات التي يمكن إنتاجها بإدارة الإنتاج، كما ينبغي ألا تقوم سياسة الإنتاج على أساس زيادة كمية الإنتاج عن الكميات الممكن تسويقها، هذا إلى جانب مراعاة الظروف المالية للمشروع حيث أن إنتاج السلع يحتاج إلى أموال لازمة لصناعتها واستثمار رأس المال العامل في البضاعة و الذمم، ويتطلب التنسيق توزيع الميزانية التقديرية على جميع أفراد الإدارة حتى يصبح لدى كل منهم الوقت المناسب والمعلومات الكافية التي تمكنه من مقارنة الخطط الرئيسية والأهداف الموضوعة بالنتائج الفعلية، وبذلك يكون كل عضو بالإدارة التنفيذية على إلمام تام بالاحتمالات والنتائج المتوقعة في حدود المسؤوليات الملقاة على عاتقه وعلاقتها بالأقسام الأخرى وعمليات المشروع المختلفة[2].

كما أن للموازنة التقديرية أهداف أخرى يمكن إجمالها في الأتي[3]:

الموازنة كأداة للتنظيم: حيث أن التخطيط يتضمن تحديد الأهداف ورسم السياسات اللازمة لتحقيقها فان ذلك يتطلب تنظيما لكيفية التنفيذ، والتنظيم عندئذ هو بمثابة وظيفة إدارية تهدف إلى تحديد

[1] بشير العلاق، الإدارة الحديثة نظريات ومفاهيم، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان،الأردن، 2008، ص: 329.
[2] عبد العزيز محمود الإمام، الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة على حسابات الشركات العامة دراسة نظرية تطبيقية، دار المريخ للنشر، الرياض، 1983، ص:8.
[3] ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، ص:318.

سلطات ومسؤوليات كافة العاملين بالمؤسسة، وترتيبها في هيكل متكامل بين مستوياتهم الإدارية، ويوضح العلاقات الرأسية والأفقية بين مختلف الوظائف وتنعكس هذه العملية بالضرورة في شكل النظم والإجراءات المحاسبية وتؤثر فيها، وتعتبر عملية تحديد السلطات والمسؤوليات في ظل خريطة تنظيمية سليمة أحد أهم العناصر التي يجب أن تأخذ بعين الاعتبار عند إعداد الموازنة التخطيطية.

الموازنة كأداة للاتصال: فالغرض الرئيسي من تحديد الأهداف التفصيلية الخاصة بكل قسم هو توصيلها إلى الشخص المسئول عنها، ولن يتم تحقيق ذلك إلا من خلال قنوات اتصال سليمة تضمن وصول هذه الأهداف إلى المسئولين عنها بطريقة تكفل وضوح هذه الأهداف ووضوح المسؤولية.

وينبغي أن يصمم نظام الموازنات بحيث يوصل هذه المعلومات إلى هؤلاء الأفراد المسئولين في الوقت المناسب والمكان المناسبين وعلى ذلك يمكن اعتبار الموازنة بمثابة عملا تنظيميا يساعد على إيجاد حلقة اتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والتنسيق بينها لتنفيذ مختلف أهداف المؤسسة، حيث تلعب الموازنة دورا فعالا كأداة للاتصال والتغذية العكسية للمعلومات فمن خلالها يتم إبلاغ كافة المستويات الإدارية في المؤسسة بالأهداف التفصيلية المطلوب انجازها من جانب المستويات التنفيذية في الهيكل الإداري.

الموازنة كأداة للتحفيز: إن الغرض الرئيسي من التحفيز هو إقناع الأفراد بعدم وجود تعارض بين أهداف المؤسسة وأهدافهم الشخصية، بل إن تحقيق أهداف المؤسسة يترتب عليه تلقائيا تحقيق أهدافهم الشخصية، وحتى يلق هدف تحفيز العاملين النجاح المنشود ينبغي أن توضح الموازنات من خلال المشاركة وأن لا تكون مفروضة عليهم فالمشاركة في وضع الموازنة تؤدي إلى تحقيق توافق وتناسق في الأهداف لأنها تتيح الفرصة لكل فرد أن يمزج أهدافه الشخصية الخاصة بأهداف المؤسسة العامة.

وباعتبار الموازنات التقديرية أداة للتنبؤ فهي تهدف إلى مايلي[1]:

1- تحديد أقصى طاقات المشروع القابلة للاستغلال ثم استغلال جميع الموارد المتاحة وإجراء أحسن استخدام اقتصادي لأمواله المستثمرة العاملة؛

[1] أبو الفتوح علي فضالة، المحاسبة بحوث واجتهادات،دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع،مصر، ط2، 1993 ، ص:144.

2- توضيح الرؤيا أمام المسئولين والمنفذين في المشروع بعد تحديد الأهداف التفصيلية لخطة المشروع وتوزيع المسؤوليات المتنوعة، حتى يتسنى لكل فرد أن يعرف اختصاصاته؛

3- تسهيل عملية الاتصال الإداري بين الأقسام المختلفة في المشروع، وخلق نوع من الثقة المتبادلة بين المستويات الإدارية المختلفة مما يقلل من المشاكل التنفيذية، مع إبراز خطوط السلطة والمسؤولية لهذه المستويات؛

4- تحديد مدى قدرة المشروع على إنتاج أقصى قدر من السلع والخدمات بكفاية إنتاجية، وتحديد مدى قدرة العاملين بالمشروع على الأداء ثم تحديد الكفاية الاقتصادية للمشروع عن طريق تحقيق أقصى قدر من الأرباح بأقل التكاليف الممكنة؛

5- تهدف الموازنات التقديرية عند النظر إليها من وجهة نظر الاقتصاد الوطني إلى تحقيق أقصى استخدام ممكن للموارد الاقتصادية المتاحة للمشروع وبيان مدى تحقيق نصيب المشروع من الخطة الوطنية؛

6- توفر لإدارة المشروع والقائمين بالتنفيذ فيه حصيلة غنية من الخبرة والتمرس في وضع الخطة ومقارنة الأهداف المحققة بالأهداف المرجوة مع دراسة الانحرافات وبالتالي يتسنى بعد ذلك وضع موازنات تقديرية سليمة وفقا لقدرة المشروع وطاقاته الإنتاجية.

المطلب الثالث : أنواع الموازنات التقديرية

تنقسم الموازنات التقديرية إلى عدة أنواع وهذا حسب تعدد المعايير المعتمدة في التصنيف، ويمكن تقسيمها إلى الأنواع الآتية[1]:

أولا: من ناحية المجال الذي تغطيه الموازنة التقديرية: تقسم الموازنات من حيث الأعمال التي تغطيها إلى:

1- موازنات تشغيلية (الاستغلال) : ويغطي هذا النوع من الموازنات نشاطات الاستغلال في المؤسسة من شراء وإنتاج وبيع .

[1] أحمد نور ،مرجع سبق ذكره ،ص: 68.

2- موازنات رأسمالية: يختص هذا النوع بالتخطيط الاستثماري والإنفاق الاستثماري في المشاريع الاستثمارية التي ترغب المؤسسة في القيام بها.

ثانيا: من ناحية الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة التقديرية: حسب هذا المعيار تنقسم الموازنات إلى:

1- موازنات تقديرية قصيرة الأجل: وهي الموازنات التي تعبر عن الأعمال التي ترغب المؤسسة في تحقيقها في المدى القصير (أقل من سنة).

2- موازنات تقديرية طويلة الأجل: وهي الموازنات التي تعبر عن الأعمال التي ترغب المؤسسة في تحقيقها في المدى الطويل (أكثر من سنة).

ثالثا: من ناحية درجة التفاصيل التي تشملها الموازنة التقديرية: ومن هذه الناحية تنقسم الموازنة إلى:

1- موازنة المسؤولية : تتكون المؤسسة من عدة أقسام وعلى رأس كل منها يوجد مسئول، وكل قسم يكون موازنة تتضمن الأعمال المراد تنفيذها خلال فترة الموازنة، فموازنة المسؤولية تزودت بالمعلومات المفصلة التي بواسطتها تقيم أداء المسئول .

2- موازنة البرامج : وهذا النوع يحدد ما تنوي المؤسسة القيام به من خطط رئيسية كنشاط معين أو عملية محددة تنوي المؤسسة القيام بها كإنتاج منتج جديد أو شراء آلة جديدة، وتزداد أهمية موازنة البرامج عندما تواجه المؤسسة مشكل اختيار المشاريع فهي تزود الإدارة بالمعلومات عن النتائج المرتقبة عن اختيار مشروع ما، فهي تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات .

رابعا: من ناحية المرونة: من هذه الناحية تنقسم الموازنات التقديرية إلى:

1- الموازنة التقديرية الثابتة: وتبني على أساس حجم إنتاج واحد؛

2- الموازنة التقديرية المرنة: تعد على أساس مجموعة من مستويات النشاط.

خامسا: تصنيف الموازنات حسب إعداد تقديرات الموازنة: ويمكن تصنيفها حسب هذا المعيار إلى الأتي[1]:

[1] محمد فركوس، الموازنات التقديرية-أداة فعالة للتسيير- ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2001، ص:11.

1- **الموازنات المفروضة:** وتسمى كذلك بالموازنات من الأعلى إلى الأسفل لأن الإدارة العليا في المؤسسة هي التي تقوم بوضع تقديرات الموازنات وتتولى المستويات الإدارية السفلى التنفيذ فقط، ومن مميزات هذا النوع أنها غير مكلفة لأن عدد قليل من الأشخاص يعدون التقديرات، ومن مساوئها أنها تقلل من التزام المستويات الإدارية السفلى بمسؤولياتها .

2- **الموازنات الإسهامية (المشاركة):** وتسمى بالموازنات من الأسفل إلى الأعلى لأن الإدارة الدنيا هي التي تتولى مهمة إعداد تقديرات الموازنة وترسلها إلى الإدارة العليا ويعاب على هذه الطريقة في كون مسئولي الأقسام يبالغون في أهمية أقسامهم وفي الاحتياجات للموارد ووضع أهداف سهلة التحقيق، وتعتبر كذلك مكلفة لأن الأشخاص الذين يعدون التقديرات أكبر بالمقارنة مع الطريقة السابقة .

3- **الموازنات التفاوضية (الاستشارية):** ويعتمد هذا النوع على مزايا النوعين السابقين، حيث تقوم الإدارة العليا بإرسال الأهداف المبدئية إلى الإدارة الدنيا، فإذا رفضت الإدارة الدنيا الأهداف فإنها تقترح البدائل، وهذا يؤدي بالإدارة العليا إلى إضافة الموارد أو تعديل توقعاتها .

سادسا: تقسيم الموازنات التقديرية حسب وحدة القياس: ينقسم إلى الأقسام الآتية[1] :

1-**الموازنات العينية:**تقوم على وحدات القياس العينية، كأن يتم قياس الإنتاج بوحدة المنتج وقياس الطاقة الإنتاجية بوحدة المنتج أو ساعات العمل.

2-**الموازنات المالية:**هي في واقع الأمر الترجمة المالية للموازنة العينية، أي أنها الموازنة العينية بعد تحويل قيمها العينية إلى قيم نقدية، وبالتالي فوحدة القياس في الموازنة المالية هي وحدة النقود.

3- **الموازنات النقدية** :تمثل برنامج المتحصلات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية مقبلة والتي تنتج أساسا عن الآثار النقدية لموازنة الوحدة المالية عن تلك الفترة.

[1] عطية عبد الحي مرعي، في المحاسبة الإدارية لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات وتقييم كفاءة الأداء تطبيقات باستخدام برامج Excel xp ،المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية،مصر،2006، ص:227.

المبحث الثاني: كيفية إعداد الموازنة التقديرية

يتكون البرنامج الشامل للموازنات التقديرية من عدة موازنات تشغيلية، غير أن إعداد هاته الأخيرة يرتكز على مجموعة من المبادئ حتى تؤدي الموازنات التقديرية وظائفها على أكمل وجه، وفي أي برنامج للموازنات التقديرية يتم الاعتماد والبدء بموازنة تقديرية تشغيلية تبنى عليها بقية الموازنات الأخرى، وهذا حسب خصوصية المؤسسة، و من ثم استعمالها في عملية الرقابة.

المطلب الأول: مبادئ إعداد الموازنة التقديرية

يعتمد إعداد الموازنات التقديرية على مجموعة من المبادئ والقواعد التي يجب الالتزام بها حتى تكون الموازنات التقديرية أكثر فعالية وهذه المبادئ هي كالأتي[1]:

أولا: الشمول: ويقصد به أن تكون الموازنات شاملة لكل أنشطة المؤسسة، وإلا تقتصر على نشاط معين في المؤسسة، فتتناول الطاقة الإنتاجية وحجم الإنتاج وحجم المبيعات والإمكانيات البشرية والمادية اللازمة لتنفيذ الخطط والبرامج بالإضافة إلى الأموال اللازمة.

وتهتم الموازنة التقديرية بالعلاقات التنظيمية بين المستويات الإدارية وحدود السلطة والمسؤولية بين كل مستوي إداري والتنسيق بينهما، وكذلك تحديد مراكز المسؤولية وهي أساس في إعداد الموازنات لتحديد مسؤولية التخطيط والتنفيذ وأساس لتحديد الانحرافات.

وفي مجال الإنتاج تهتم الموازنة بخطة الإنتاج التي تشغل الطاقة الإنتاجية من ناحية، وتتفق مع خطة التسويق وكيفية توزيعه من ناحية أخرى، وكذلك تحديد حجم المخزون من الإنتاج التام الذي يضمن الوفاء بطلبيات العملاء، والمخزون من المواد الأولية الذي يكفل عدم انقطاع الإنتاج.

كما تهتم الموازنة بالعمال ومستوى مهاراتهم وما يلزمهم من دورات تدريبية تضمن رفع كفاءاتهم.

وفي مجال التمويل تهتم الموازنة التقديرية بتقدير التمويل اللازم لتنفيذ الخطط والبرامج .

وفي مجال الاستثمار تهتم الموازنة التقديرية بالمفاضلة بين الاستثمارات المتاحة للمؤسسة التي تحقق العائد الملائم لإنتاجية رأس المال، أما في مجال الاقتصاد يكون الاهتمام بمدى مساهمة

---

[1] عبد الباسط أحمد رضوان، أصول المحاسبة الإدارية، دار الكتب،الكويت، ط1 ، 1984 ، ص:158 .

المؤسسة في الدخل الوطني وحجم العمالة، بالإضافة إلى الوضع الاقتصادي وأثره على الطلب على السلع التي تنتجها المؤسسة.

ثانيا : التمييز بين التكوين الرأسمالي والعمليات الجارية : يعني تطبيق مبدأ الشمول على نشاط المؤسسة التخطيط لكافة العمليات التي تباشرها المؤسسة، ويجب التمييز في هذه العمليات بين ما هو متعلق بالعمليات التشغيلية وبين ما هو متعلق بالتكوين الرأسمالي، فالتخطيط للتكوين الرأسمالي يبحث على الفرص المتاحة للاستثمار ودراسة الترتيب التفاضلي للاستثمار واستخدام إنتاجية رأس المال وفترة الاسترداد، وكل ذلك من الوسائل المستخدمة في إعداد موازنة التكوين الرأسمالي، ومن ثم تميز هذه الموازنة بطول الأجل.

أما بالنسبة للعمليات التشغيلية فيتم التخطيط باستخدام الطاقة الإنتاجية بكفاءة عن طريق دراسة السوق والتنبؤ بحجم المبيعات خلال الفترة المقبلة، وتقدير حجم المخزون وبرنامج الإنتاج وتقدير مستلزمات الإنتاج من مواد وعمل وخدمات، ويكون التخطيط لهذه العمليات قصير الأجل.

ثالثا: الاعتماد على التقدير عن فترة محددة من المستقبل: تبنى الموازنات على أساس تقدير أهداف معينة تسعى الإدارة لتحقيقها عن فترة زمنية مقبلة وتقدير مدخلات ومخرجات المؤسسة التي تحقق أهدافها المرسومة، والقاعدة أن يتم إعداد الموازنة عن فترة زمنية معينة، ولا يشترط أن تكون فترة الموازنة سنة، إذ يمكن أن تكون أقل من سنة وإن كان في الغالب أن تعد الموازنة عن سنة، وعموما يمكن ملاحظة عدة أمور بخصوص فترة الموازنة المناسبة ومن أهمها[1]:

ا- إن طول فترة الموازنة أمر تحكمه عدة عوامل؛ ومن أهم هذه العوامل: نوع الموازنة نفسها، طبيعة التنظيم، الحاجة لتقويم الأداء الفتري أو الدوري، والظروف المحيطة بعمل المؤسسة، ولذلك يمكن مثلا إعداد الموازنة التخطيطية النقدية شهريا، بينما تعد موازنة الإنتاج سنويا، أما موازنة التوسعات الرأسمالية فقد تغطي خمس أو عشر سنوات.

ب- يجب أن تراعي الإدارة عند إعداد الموازنة أن تكون فترة الموازنة طويلة نسبيا لكي توفر هدفا يمكن تحقيقه في ظل الظروف العادية للنشاط، كما يجب أن تساعد فترة الموازنة على تدنية أثار

---

[1] الأميرة إبراهيم عثمان وعبد الوهاب نصر علي، مقدمة في المحاسبة الإدارية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص:148.

التقلبات الفصلية والدورية، وأخيرا يجب أن تكون فترة الموازنة طويلة بالقدر الذي يجعل إعداد تقديرات موثوق فيها أمرا غير ممكن .

ج- إن الفترة الأكثر شيوعا للموازنة هي السنة، آخذين في الاعتبار أن الموازنة السنوية يمكن أن يلحق بها موازنة شهرية، وأخرى ربع سنوية، لدرجة أن بعض الشركات تعد موازنة مستمرة عن اثني عشر شهرا، بمعنى أن مدتها تظل دائما اثني عشر شهرا، وذلك عن طريق مدة فترة الموازنة لشهر إضافي فور انتهاء الشهر الأول من الفترة، وهكذا، بحيث يتوافر لدى المؤسسة دائما ترجمة مالية عن خطة سنوية.

رابعا : برمجة الموازنات : لكي تحقق الموازنات وظيفتها كأداة للتخطيط والتنسيق والرقابة يجب برمجة الموازنات، وترتبط البرمجة بتنفيذ الموازنة، وتعني التوزيع الزمني على مدار فترة الموازنة، والتوزيع الجغرافي على المستوى الإداري أو على منافذ التوزيع، فلا تقسم أرقام الموازنة بطريقة عشوائية أو بالتساوي على أجزاء الفترة، ولكن تهتم البرمجة بتوقيت البيع والإنتاج والتخزين والتمويل والاستثمار وفقا للظروف المتوقعة وحسب الأساس المتبع في التقدير. فمثلا يتم التوزيع الزمني للمبيعات على أجزاء فترة الموازنة كل شهر أو كل فصل، وتوزيعها جغرافيا على منافذ التوزيع، وهذه البرمجة تساعد على تخطيط الجهود البيعية والحملات الإعلانية والترويج لبيع المنتجات، وكذلك تساعد برمجة المبيعات في رسم خطة الإنتاج ومتطلباتها.

ويحقق هذا المبدأ مزايا عديدة من أهمها :

- ✓ تفادي الأزمات؛
- ✓ التنسيق بين الموارد والاستخدامات المتوقعة؛
- ✓ متابعة تنفيذ الموازنة على مدار السنة؛
- ✓ تمكين الإدارة من اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب؛
- ✓ برمجة التدفقات النقدية : يترتب على برمجة مدخلات المؤسسة في متطلبات الإنتاج ومخرجات المؤسسة من سلع وخدمات تؤديها للغير تدفقات نقدية من المشروع إليه، وتفي

هذه البرمجة وضع سياسة للائتمان تضمن عدم وجود فائض نقدي كبير أو عجز نقدي، ووضع طريقة استثمار الفائض والحلول المناسبة لتغطية العجز.

خامسا: الارتباط بالتكاليف والاعتماد على مراكز المسؤولية: يرتبط إعداد الموازنات على محاسبة التكاليف، وهي توفر معدلات أو أنماط عن مستلزمات الإنتاج والعمل المباشر والتكاليف غير المباشرة لإنتاج كل وحدة من السلع التي تتضمنها موازنات الإنتاج، وتبنى هذه المعدلات عن طريق الدراسات الفنية التي تحدد كميات ومواصفات متطلبات الإنتاج وكذلك الأسعار النمطية لهذه المتطلبات عن طريق الدراسات الاقتصادية.

كما تركز الموازنات في تحقيقها لأهدافها على مراكز المسؤولية، وهي الوحدات التنظيمية التي تشترك في التخطيط وفي إعداد برامج لتنفيذ هذه الموازنات، وكذلك تعتمد الموازنات على نظام محاسبة المسؤولية يسعى إلى ربط تدفق التكاليف بالمستويات الإدارية، وأن تتحمل كل وحدة إدارية التكاليف والنفقات المسئولة عنها وتخضع لرقابتها، ولذلك يمكن عند متابعة التنفيذ مقارنة الأداء المخطط بالأداء الفعلي وتحديد مواطن الضعف والقوة.

سادسا:مبدأ المرونة والاستعداد بالخطط البديلة: يعتبر مبدأ المرونة أحد الدعائم الأساسية اللازمة لنجاح الموازنة حيث يساعد إدارة المؤسسة على تحقيق أهدافها بأكبر كفاءة وفاعلية ممكنة وذلك متى تغيرت الظروف والتقديرات التي وضعت في ظلها الموازنة، فالواقع العملي يتصف غالبا بالتغير الدائم وعدم الاستقرار وتعدد البدائل وينبغي أن تعبر الموازنة عن المستقبل بكافة الاحتمالات، فالخطة المثالية ينبغي أن تكون ديناميكية بالاستجابة للتغيرات التي يمكن أن تحدث[1].

وبخلاف المبادئ العلمية السابق ذكرها ينبغي التعرض فيما يلي لأهم الأسس والمقومات التي ينبغي الاسترشاد بها بصدد إعداد واستخدام الموازنة وتتمثل في: [2]

مبدأ اعتبار الموازنة مقياسا للأداء: يمثل تقييم الأداء لب و جوهر الوظيفة الرقابية؛ وهو أمر ضروري لانجازها بنجاح و فاعلية، و يعتبر اتخاذ الموازنة كأداة لقياس الأداء تمهيدا لتقييمه في ضوء الأهداف المحددة، أحد أهم الأساليب التي تحقق أهداف الموازنة الرقابية، وتظهر مدى كفاءة المؤسسة في استغلال الموارد المتاحة لديها ، حيث من المهم أن يرتبط مقياس الأداء بأهداف

[1] ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، ص:325.
[2] المرجع السابق ، ص:326.

المؤسسة و يكون معبرا عنها تعبيرا دقيقا، و من ناحية أخرى ينبغي اختيار نظام لتقييم الأداء يستميل و يحث المسئولين عن العمل نحو تحقيق الأهداف بصورة مرضية، و من المسلم به أن الموازنة التخطيطية تمثل صورة من صور معايير الأداء تعبر عن الأداء المستهدف، و بالتالي يمكن أن تعمل كأداة لقياس و تقييم الأداء الفعلي خاصة إذا كانت تقديرات الموازنة مرتبطة بمراكز المسؤولية المختلفة داخل المؤسسة.

مبدأ المشاركة : يقضي هذا المبدأ بضرورة مراعاة الجوانب السلوكية للموازنات، و تكمن أهميته في أن الموازنات المفروضة لا يتم تحقيقها غالبا بالكفاءة المرجوة، و تتمثل المشاركة في مقدار تأثير الفرد على الموازنة النهائية التي يشارك في وضعها، ومن المهم ضرورة توافق الهدف الذي يقبله المسئولين مع أهدافهم الشخصية، و هذا يجعلهم يبذلون أقصى ما في وسعهم من جهد لتحقيقه، ولن يتحقق ذلك إلا بالمشاركة، حيث يمكن من خلالها حث العاملين على الإدلاء بما لديهم من معلومات بصدق و أمانة و استخدامها عند إعداد الموازنات.

وإذا لم تحقق المشاركة هذا الغرض بنجاح فإنها تفقد أهميتها من وجه النظر الاقتصادية، ويمكن في ظل الظروف التي يكون فيها قدر كبير من المشاركة أن يتوفر لدى الأفراد قدر كبير من الفاعلية في وضع الأهداف المخططة وان ينظروا إليها كما لو كانت أهدافهم الشخصية، وبالتالي فإن الباعث على كفاءة الأداء يكون تلقائيا ويتحقق بذلك ما يسمى بالرقابة الذاتية، بعكس الحال إذا كانت المشاركة محدودة أو صورية حيث يقتضي الأمر ضرورة وجود مصدر خارجي للرقابة على الأداء، كما أنه كلما كانت مهام المؤسسة روتينية كلما زادت أهمية الإدارة المركزية التي لا تهتم بالمشاركة بينما كانت المؤسسة تعمل في ظل ظروف عدم التأكد، وأعمالها أكثر استجابة للمتغيرات البيئية الداخلية أو الخارجية فإن ذلك سيؤدي إلى زيادة أهمية المشاركة، وزيادة كفاءتها في استثارة الدوافع السلوكية.

الإدارة بالأهداف: تمثل الأهداف محور الارتكاز لأي نشاط اقتصادي، ولذلك تعتبر نقطة البداية المنطقية في إعداد الموازنة التي ينبغي لها أن تكون ترجمة صادقة وواقعية لهذه الأهداف، وتعتبر الأهداف الواضحة من الأمور التي تنظم السلوك، وتحث العاملين على بذل أفضل ما لديهم من جهد بينما يؤدي غموض الأهداف إلى الارتباك والإجهاد، وبالتالي عدم الرضا لدى العاملين، و يظهر ذلك دور المحاسبة كنظام للمعلومات يساعد الإدارة في تحديد أهدافها بصورة قابلة للقياس،

وواضحة و محددة كما يساعد في عملية التنسيق بين هذه الأهداف ووضعها في خطة شاملة و متوازنة، و ينبغي أن يكون الشكل الشائع للموازنة من خلال المشاركة هو الإدارة بالأهداف، حيث يشارك كافة الأطراف و يتناقشوا حول وضع قائمة من الأهداف على أساس أن الإدارة بالأهداف تعبر عن أسلوب إداري يركز على أهمية الهدف لكل نشاط و لكل فرد داخل المؤسسة.

الإدارة بالاستثناء: إن فاعلية نظام الرقابة لا تعتمد فقط على ماهية المعلومات التي يقدمها هذا النظام للمدير المسئول، و لكن تعتمد أيضا على كيفية استخدام المدير لهذه المعلومات في تحقيق الرقابة على المسئولين، و يعتبر أسلوب الإدارة بالاستثناء أحد أساليب استخدام المعلومات، و يقضي بضرورة تركيز اهتمام الإدارة على الانحرافات الهامة و الجوهرية سواء المرغوب فيها (الملائمة) أو غير المرغوب فيها (غير الملائمة)، و بهذا المعنى فإن أسلوب الإدارة بالاستثناء يهدف إلى ترشيد الجهد الإداري.

وقد أكدت دراسات سابقة وجود علاقات ايجابية بين الإدارة بالاستثناء والدافعية، حيث أظهرت أن المشاركة في وضع الموازنة تتفاعل مع الإدارة بالاستثناء بما يؤدي إلى تحقيق نتائج مرضية من منطلق أن اشتراك كل من الإدارة والعاملين في تقصي الانحرافات الهامة عن الموازنة ومحاولة تصحيحها، والتحقق مما إذا كانت ناتجة عن خطأ في المعيار أو ناتجة عن الكفاءة، ويؤدي ذلك إلى رفع الروح المعنوية وزيادة الدافعية نحو الأداء، وبذلك يمكن القول أن تحليل الانحرافات وتقصي أسبابها والتقارير عنها من خلال أسلوب الإدارة بالاستثناء، يمكن أن يؤدي إلى نتائج طيبة فيما يتطوع بأداء العاملين خاصة إذا اقترن ذلك بخطة الثواب والعقاب.

محاسبة المسؤولية: أدى تطبيق اللامركزية في الإدارة إلى تقسيم المؤسسات إلى عدة إدارات يساهم كل منها في تحقيق أهداف المؤسسة، ويرأس كل منها مدير مسئول تفوض له سلطة اتخاذ القرارات بالقدر الذي يمكنه من انجاز مهامه على النحو المرغوب فيه، وبما يتفق مع المصلحة العامة للمؤسسة، وبالتالي أدت اللامركزية بدورها إلى استخدام نظام محاسبة المسؤولية في مجال تقييم الأداء، ويمكن تعريف نظام محاسبة المسؤولية بأنه ذلك النظام الذي يتعرف على مختلف مراكز اتخاذ القرارات فيما يتعلق بهذه التكاليف ويقتضي تطبيق محاسبة المسؤولية ربط الرقابة المحاسبية بالهيكل التنظيمي، كما يقوم على تقييم أداء المسئولين استثناءا إلى العوامل الخاضعة لرقابتهم.

المطلب الثاني: المشروع المتكامل للموازنة التقديرية

تتكون الموازنة التقديرية من موازنات تشغيلية وموازنات مالية، فالموازنات التشغيلية تتكون من موازنة المبيعات، موازنة الإنتاج، موازنة الأجور المباشرة وموازنة المواد الأولية، في حين تتكون الموازنات المالية من الموازنة النقدية التقديرية، وقائمة الدخل التقديرية، وقائمة المركز المالي التقديري، بالإضافة إلى الموازنة الرأسمالية.

ولكن قبل البدء في إعداد الموازنات التشغيلية ينبغي أولا التعرف على عامل على درجة عالية من الأهمية وهو العامل الرئيسي للتقدير أو العامل المتحكم في التقدير كون الموازنات التقديرية تعتمد على التقدير والتنبؤ.

أولا:العامل الرئيسي للتقدير

ويمثل هذا العامل الأساس الذي ترتكز عليه تقديرات الموازنة ككل، فهو يمثل حجر الزاوية في إعداد الموازنات التقديرية، وهو في كثير من المؤسسات رقم المبيعات معبرا عنه بعدد الوحدات المباعة، إلا أنه قد يكون في مؤسسات أخرى حجم الطاقة الإنتاجية، أو المواد الأولية التي يمكن الحصول عليها، بعبارة أخرى، يعتبر العامل الرئيسي للتقدير من أهم العوامل المؤثرة في حجم نشاط المؤسسة، كما أن عملية التحديد الدقيق للعامل الرئيسي للتقدير ستنعكس على دقة عملية التنبؤ بتقديرات الموازنة، وبالتالي فإن أي خطأ في هذا العامل سيؤدي إلى سلسلة من الأخطاء في تقديرات الموازنة[1].

ثانيا:الموازنة التشغيلية: تتألف من موازنة المبيعات، الإنتاج، المواد الأولية، اليد العاملة، المباشرة وموازنة الأعباء غير المباشرة.

1- **موازنة المبيعات:** قبل إعداد موازنة المبيعات ينبغي أولا التنبؤ بالمبيعات.

1-1- **التنبؤ بالمبيعات:** عند إعداد التنبؤ بالمبيعات يجب أن يكون التنبؤ دقيقا إلى أقصى ما يمكن وينبغي مراعاة الأمور التالية[2]:

- الطاقة الإنتاجية للمؤسسة؛

[1] خليل عواد أبو حشيش، مرجع سبق ذكره، ص ص:430، 431.

[2] عبد الحكيم كراجة وآخرون،الإدارة و التحليل أسس مفاهيم و تطبيقات ،دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان،ط2 ،2006 ،ص:266 .

- الظروف الاقتصادية السائدة؛
- الاتجاهات المتوقعة للمؤسسة مستقبلا؛
- قيمة أي متغير يمكن أن يكون له اثر مستقبلا.

ويتم الاعتماد في التنبؤ بالمبيعات على الطرائق التالية[1]:

- الخبرة الماضية للإدارة المبيعات؛
- الاستعانة بمندوبي البيع حيث يزودوننا بالمعلومات التي تمكن من تقدير المبيعات المقبلة؛
- الطرق الإحصائية أي الاعتماد على المبيعات الماضية والتنبؤ بالمبيعات المقبلة بعد دراسة التوقعات.

كما أن عملية التنبؤ بالمبيعات تتأثر بمجموعة من العوامل أهمها[2]:

- حجم المبيعات في الماضي؛
- الظروف الاقتصادية والصناعية العامة؛
- علاقة المبيعات ببعض المؤشرات الاقتصادية مثل الدخل الشخصي، التوظيف، الأسعار، الإنتاج الصناعي؛
- ربحية المنتج النسبية؛
- دراسات بحوث التسويق؛
- سياسات التسعير؛
- الإعلان والترويج؛
- كفاءة قوة المبيعات؛
- المنافس؛
- التقلبات الموسمية؛

---

[1] محمود جاسم الصميدعي وردينة عثمان يوسف، مدخل في الاقتصاد الإداري، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان،ط1، 2006، ص:260.

[2] تشارلز هورنجرن وآخرون،تعريب احمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف مدخل إداري،الجزء الأول،دار المريخ للنشر،السعودية،الطبعة العربية الثانية، 2003-2005 ،ص: 310.

- الطاقة الإنتاجية؛
- اتجاهات المبيعات طويلة الأجل للمنتجات المختلفة؛
- السياسات الحكومية والقيود.

ويمكن تبويب المبيعات في الموازنة على أساس المنتجات والمناطق الجغرافية ، وطرق التوزيع أو أي أساس آخر تراه الإدارة مناسبا ، ولزيادة فاعلية هذه الموازنة يجب أن تقسم المبيعات السنوية إلى مبيعات شهرية أو ربع سنوية أو كل ثلاث أشهر [1] .

وتسعى إدارة المؤسسة من خلال هذه الموازنة تحقيق أهداف ربحية و استغلال الطاقة والإمكانات المتاحة للمشروع،ولذلك فان لإعداد موازنة المبيعات أهمية كبيرة نلخصها فيما يلي[2]:

– تخطيط النشاط البيعي خلال فترة الموازنة فيما يتعلق بالتوزيع والنقل وجهود البيع والخدمات التي تقدم إلى العملاء؛

– تجهيز المعلومات الأساسية لتخطيط الربح واستغلال الطاقة الإنتاجية وتحديد احتياجات الإنتاج في المستقبل من مستلزمات مادية وبشرية، إضافة للطاقة المتاحة؛

– اعتبار الموازنة قوة ومرشد في رسم سياسة الائتمان التي يسير عليها المشروع وفي إعداد الموازنة النقدية،

– تخطيط طاقات التخزين من الإنتاج التام والمواد وقطع الغيار، ولذلك فإن فكرة موازنة المبيعات ليست تحديد لكمية مبيعات بقدر ما هي وضع لخطة ذات هدف معين وتحديد الجهود اللازمة لتحقيق هذه الأهداف واتخاذ الإجراءات العلمية اللازمة لتنفيذها .

2- الموازنة التقديرية للإنتاج : تعتبر موازنة الإنتاج الخطوة الثانية بعد موازنة المبيعات ويتم تحديد الكمية المتوقع إنتاجها وفقا للمعادلة الآتية [3]:

الإنتاج = المبيعات + مخزون آخر مدة – مخزون أول مدة

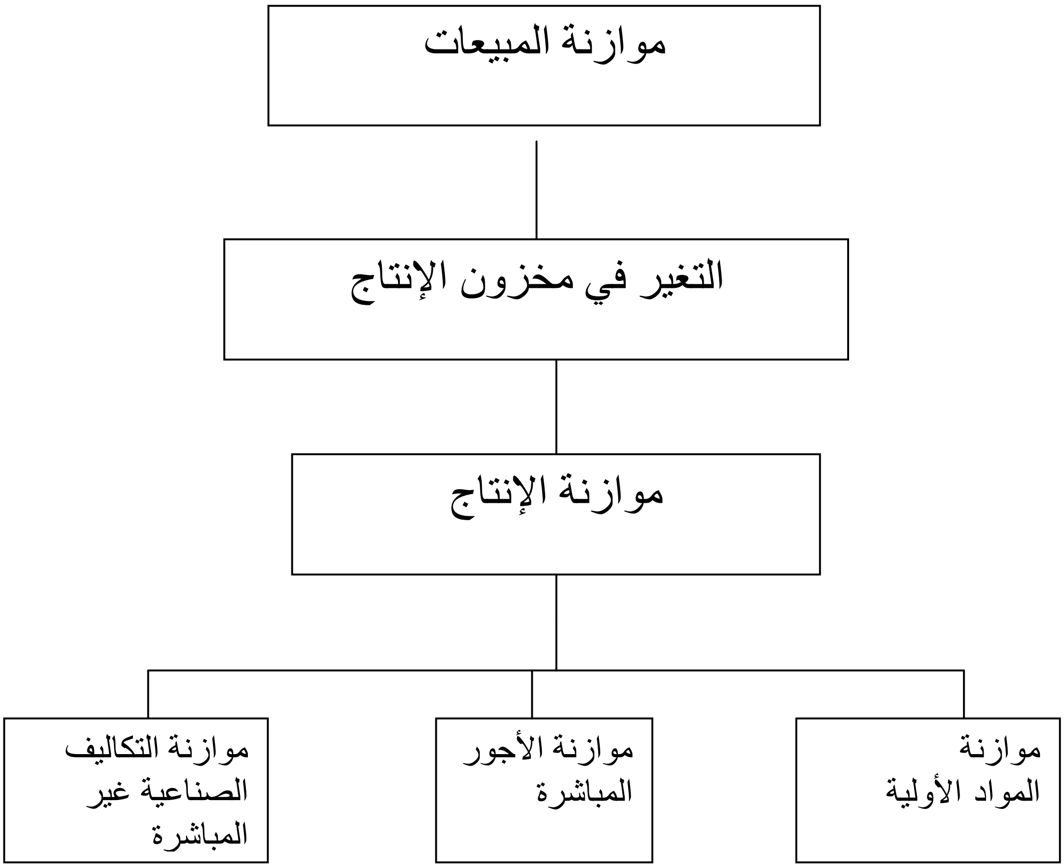
---

[1] عبد الحكيم الرجبي،مرجع سبق ذكره ص:193.
[2] عبد الباسط احمد رضوان،مرجع سبق ذكره،ص:175.
[3] عبد الحكيم الرجبي،مرجع سبق ذكره،ص:196.

من المعادلة السابقة يمكن ملاحظة أن الإنتاج يعتمد على تقديرات المبيعات وسياسات المخزون.

وتعتبر موازنة الإنتاج أساس إعداد بقية تقديرات المستلزمات المختلفة، كما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل (01): العلاقة بين موازنة المبيعات و الإنتاج و الموازنات الأخرى



المصدر: أحمد محمد نور وأحمد حسين علي، مرجع سبق ذكره، ص: 256.

كما توجد اعتبارات أخرى يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار حتى تكون موازنة الإنتاج مبنية على أساس علمي ودقيق، ومن بين هذه الاعتبارات مايلي[1] :

- تحديد سياسات الطاقة الإنتاجية والحدود المسموح بها لتعليماتها خلال مدة الموازنة، والهدف هنا هو العمل على الاستخدام الأمثل للطاقة، والاستغلال الأمثل لعوامل الإنتاج؛
- تحديد مدى كفاية وسائل الإنتاج، وتقرير زيادة الطاقة الإنتاجية للمصنع أو إنقاصها؛
- تحديد مدى توافر المواد الأولية اللازمة للإنتاج، وكذلك القوة العاملة ولوازم الإنتاج الأخرى؛

[1] خليل عواد أبو حشيش، مرجع سبق ذكره،ص:442.

- تحديد الكميات الاقتصادية لدوران الإنتاج، حتى تكون تكلفة إعداد الآلات والمعدات لكل دورة أقل ما يمكن؛
- توقيت (جدولة) الإنتاج خلال مدة الموازنة لمواجهة التقلبات الموسمية في المبيعات.

3- موازنة المواد الأولية : توضح موازنة المواد الأولية الاحتياجات المطلوبة من كل مادة أولية لكل قسم من أقسام المصنع، كما توضح أيضا المشتريات المطلوبة من كل مادة من المواد المستخدمة؛ بالإضافة إلى تكلفة المواد الأولية التي ينبغي شراؤها، ويتم إعداد موازنة المواد الأولية باستخدام المعادلات الآتية [1]:

– تحديد احتياجات الإنتاج من المواد الأولية = الوحدات الواجب إنتاجها × احتياجات الوحدة المنتجة من المواد الأولية

– تحديد الكمية الواجب شراؤها = احتياجات إنتاج ما من المواد الأولية + مخزون المواد الأولية في نهاية الفترة – مخزون المواد الأولية في بداية الفترة

– التكلفة المقدرة للكمية الواجب شراؤها من المواد الأولية = الكمية الواجب شراؤها من المواد الأولية × التكلفة المقدرة للوحدة المشتراة من المواد الأولية

4- موازنة الأجور المباشرة : يعتبر العمل المباشر أحد عناصر الإنتاج وتكلفته تمثل جزء من تكلفة الإنتاج، ولهذا من الواجب تخطيط الأجور ومراقبتها، وتهدف هذه الموازنة إلى تحديد الوقت اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج ومقارنته مع الوقت المتاح من جهة، وتقدير تكلفة الأجور المباشرة من جهة ثانية، أما العمل غير المباشر فيضم إلى موازنة الأعباء غير المباشرة .

ولإعداد موازنة الأجور المباشرة ينبغي التعرف على ما يلي[2] :

- برنامج الإنتاج التقديري؛
- الوقت اللازم لإنتاج وحدة واحدة من المنتوج، وكمية الوقت اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج؛
- الوقت المتاح من العمل المباشر؛

---

[1] احمد محمد نور واحمد حسين علي، مرجع سبق ذكره، ص:259.
[2] محمد فركوس،مرجع سبق ذكره، ص:108.

- معدل الأجر الذي يدفع للعامل.

وتهدف هذه الموازنة إلى تحقيق الأغراض التالية[1] :

– تأمين العدد الكافي بالنوعية الملائمة للعمل؛

– احتساب عدد ساعات العمل التي يحتاج كل منتج، وبالتالي أصناف العمال في تنفيذ خطة الإنتاج؛

– تحديد أوقات الحاجة إلى هؤلاء العمال؛

– تحديد الأجور التي تدفع لكل مهنة.

5- موازنة المصرفات البيعية والإدارية : يخصص لكل وحدة إدارية أو منطقة جغرافية مستقلة وعند تقديرها يجب مراعاة سلوك مصروفات هذه الإدارات وتقسيمها إلى ثابتة ومتغيرة لأن ذلك يسهل عملية التقدير ويعمل على زيادة فاعلية رقابة هذه المصروفات، ولوجود العديد من الإدارات الفرعية في المؤسسات الكبرى ضمن الوظائف البيعية والإدارية؛ يجب أن تعد موازنة لكل واحدة منها للوفاء بمتطلبات محاسبة المسؤولية، وبعد إعداد هذه الموازنات الفرعية يتم تجميعها حسب خطوط السلطة والمسؤولية حتى يتم الوصول إلى موازنة لكل من وظيفة التسويق والوظيفة الإدارية[2] .

6 – موازنة المصاريف غير المباشرة : تحتوي هذه الموازنة على تقدير المصروفات الصناعية التي لم يتم تقديرها في موازنة المواد الأولية وموازنة الأجور المباشرة، لتحقيق أهداف محاسبة المسؤولية يجب إعداد هذه الموازنة لكل قسم أو وحدة على حدا وكذلك يجب فصل هذه البنود إلى متغيرة وثابتة لخدمة أغراض رقابة التكاليف عن طريق استخدام الموازنة المرنة[3] .

ولإعداد موازنة المصاريف غير المباشرة تقوم بما يلي [4]:

- نقوم بتحديد جميع المصاريف وتقديرها؛
- نفصل بين عناصر المصاريف الثابتة وعناصر المصاريف المتغيرة؛

[1] عبد الباسط احمد رضوان، مرجع سبق ذكره، ص:213.
[2] عبد الحكيم الرجبي، مرجع سبق ذكره، ص: 204.
[3] عبد الحكيم الرجبي، مرجع سبق ذكره، ص: 200.
[4] محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص: 119.

- نقوم بتوزيع هذه المصاريف على أقسام الإنتاج والخدمات؛
- تضيف المصاريف الصناعية المتغيرة إلى المصاريف الثابتة للحصول على المصاريف الصناعية غير المباشرة التقديرية للفترة القادمة.

وتتميز المصاريف الصناعية بالخصائص التالية[1]:

– يتعذر ربط هذه المصاريف بوحدات الإنتاج، ولكن تحدث بالأقسام وتحمل على التكلفة بأحد معدلات التحصيل؛

– تشتمل على ثلاث مجموعات نوعية هي المواد والأجور والمصاريف وكل مجموعة تضم عدد كبير من المفردات والتفاصيل؛

– تحدث تفاصيل ومفردات التكاليف غير المباشرة في عدة مجالات، وتستفيد منها جهات متعددة بعيدة عن مصدر إحداثها، ومن ثم يصعب السيطرة عليها وحصرها بكل دقة.

7–الموازنة النقدية التقديرية: عبارة عن كشف أو جدول يظهر به رصيد النقدية أول فترة الموازنة ويضاف إليه المتحصلات النقدية المتوقعة خلال فترة الموازنة، بحيث يمثل مجموع كلاهما إجمالي النقدية المتوقع أن تكون متاحة خلال فترة الموازنة ثم يتم تقدير المدفوعات النقدية المتوقعة خلال فترة الموازنة.

وإذا كانت الموازنة النقدية تهدف إلى تحقيق التوازن النقدي بين ما ينتظر من متحصلات وما يتوقع من مدفوعات نقدية خلال فترة زمنية مقبلة، عن طريق تخطيط المتحصلات والمدفوعات في ضوء الاحتياجات والموارد المتوقعة من النقدية، فإن التحضير لها يقتضي تحضير البيانات والمعلومات اللازمة والدقيقة عن العوامل المؤثرة في هذه التدفقات ويمكن تقسيم هذه العوامل إلى[2]:

–عوامل مرتبطة بمزاولة العمليات الجارية خلال فترة الموازنة؛

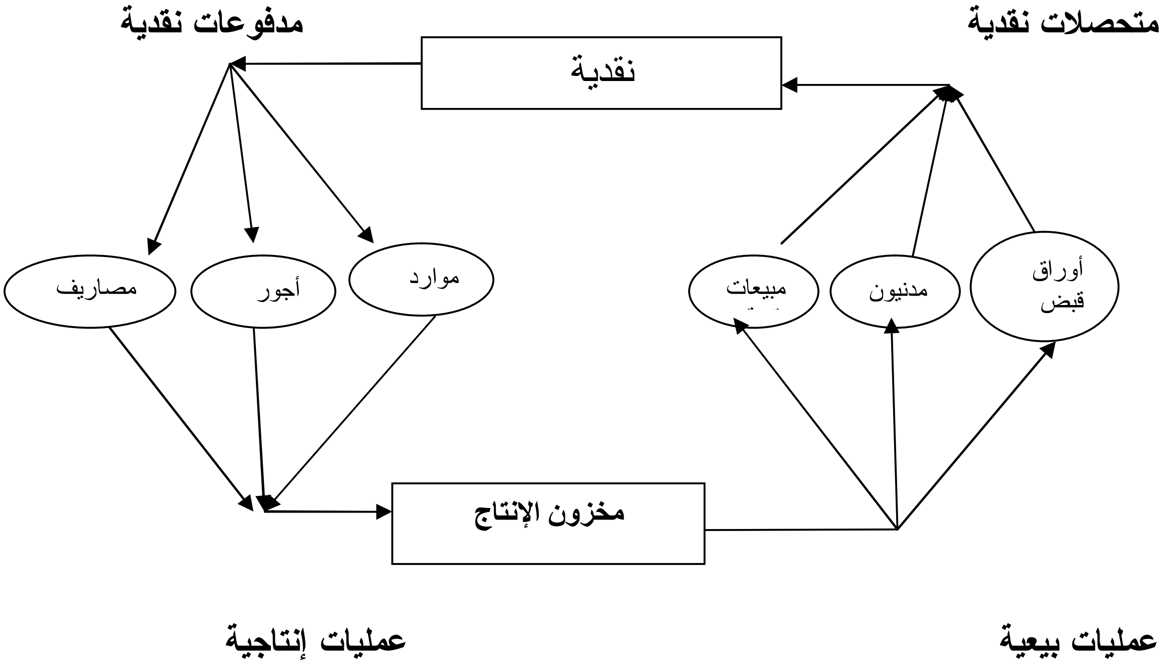
–عوامل مرتبطة بالعمليات التمويلية والرأسمالية والتي يكون لها انعكاسات نقدية خلال فترة الموازنة؛

[1] عبد الباسط احمد رضوان، مرجع سبق ذكره، ص:221.
[2] عطية عبد الحي مرعي، المعلومات المحاسبية مبحوث العمليات في اتخاذ القرارات، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993، ص:173.

-عوامل مرتبطة بتقصي بدائل تحقيق التوازن النقدي على مدار الفترة بين المتحصلات المخططة والمدفوعات المنتظرة نتيجة ما تقدم، كذلك العوامل المؤثرة في تقييم واختيار بدائل توفير العجز عند الحاجة واستغلال الفائض عند الزيادة؛

-عوامل يترتب عليها ضرورة التحقق من استمرار التوازن النقدي على مدار الفترة وإجراء التعديلات اللازمة في الموازنة عندما يقتضي الأمر.

الشكل (02): الموازنة النقدية



دورة العمليات الجارية

المصدر: مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلك الراوي، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، طبعة أولى،2007، ص:276.

ويمكن أن يظهر جدول الموازنة النقدية كما يلي:

الجدول(01): الموازنة النقدية

رصيد النقدية في بداية فترة الموازنة + المتحصلات النقدية المتوقعة خلال فترة الموازنة = إجمالي النقدية المتاحة خلال فترة الموازنة – المدفوعات النقدية المتوقعة خلال فترة الموازنة	×× ×× ×× (××)
زيادة أو عجز في النقدية	××
الحصول على قرض في حالة العجز أو استثمار الفائض أو سداد القروض وفوائدها	××
رصيد النقدية في نهاية فترة الموازنة	××

المصدر: ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، ص: 335.

وتستخدم الموازنة النقدية التقديرية للعديد من الأغراض منها[1]:

- ✓ التخطيط للاقتراض؛
- ✓ التخطيط لسداد القروض؛
- ✓ التخطيط لغرض الدفع للملاك؛
- ✓ التخطيط من اجل الاستخدام الفعال للنقدية.

8-الميزانية العامة التقديرية: تعتبر الميزانية العامة التقديرية المرحلة الأخيرة في نظام الموازنات التقديرية، ويتطلب إعداد هذه الميزانية التقديرية بيانات أرصدة أول المدة من الميزانية العامة الافتتاحية بالإضافة إلى الموازنات التشغيلية السابق ذكرها. وفيما يلي بيان كيفية الحصول على أرصدة الحسابات التي ستظهر بهذه الميزانية العامة التقديرية[2] :

1- رصيد النقدية المتوقع في نهاية السنة:(نحصل عليه من الموازنة التقديرية النقدية)

---

[1] عبد العزيز محمد النجار، التمويل الإداري منهج صنع القرارات،المكتب العربي الحديث،الإسكندرية،مصر، بدون طبعة،1993 ، ص ص:134، 135.

[2] إسماعيل إبراهيم جمعة وزينات محمد محرم وصبحي محمود الخطيب، المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، الدار الجامعية للطبع نشر وتوزيع، مصر، 1994، ص ص: 252،253.

2- رصيد العملاء = رصيد العملاء في الميزانية الافتتاحية+ المبيعات (من موازنة المبيعات) – المتحصلات من العملاء (من الموازنة النقدية)

3- رصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها= رصيد أول المدة من الميزانية الافتتاحية+ مصروفات الديون المشكوك في تحصيلها (من موازنة المصاريف الإدارية)

4- رصيد مخزون آخر المدة من البضاعة التامة نحصل عليه من موازنة الإنتاج ورصيد آخر المدة من المواد الأولية نحصل عليه من موازنة احتياجات المواد الأولية.

5- رصيد الأصول الثابتة = رصيد أول المدة من الميزانية الافتتاحية + مشتريات الأصول (من موازنة الرأسمالية والموازنة النقدية) – مبيعات الأصول (من الموازنة النقدية)

6- رصيد الدائنون= رصيد أول المدة من الميزانية الافتتاحية+ المشتريات (من موازنة المشتريات) – التسديدات النقدية (من الموازنة النقدية)

7- رصيد القروض= رصيد أول المدة من الميزانية الافتتاحية + قروض جديدة – تسديدات القروض (نحصل عليها من الموازنة النقدية)

8- رأس المال= رصيد أول المدة (من الميزانية الافتتاحية) + صافي الدخل المتوقع (من قائمة الدخل التقديري)– توزيعات الأرباح النقدية (من الموازنة النقدية)

8- قائمة الدخل التقديري: تعتبر قائمة الدخل التقديري من أهم مخرجات نظام الموازنات التقديرية، حيث يشير إلى الأرباح المقدرة للمؤسسة لفترة الموازنة (تحديد الإيرادات والمصروفات)، وتعد اعتمادا على الموازنات المعدة سابقا(موازنة المبيعات، موازنة الإنتاج، المادة الأولية...)، فمثلا تحصل على الإيرادات من موازنة المبيعات مع إجراء بعض التعديلات عليها إذا كانت هناك تخفيضات متوقعة في أسعار البيع مع الأخذ بعين الاعتبار بعض التغيرات التي يمكن إحداثها ومنها[1] :

- إجراء بعض التعديلات على الإيرادات وهذا في حالة توقع تخفيضات في أسعار البيع في فصل معين أو منطقة معينة؛

[1] أبو حشيش، مرجع سبق ذكره، ص: 468.

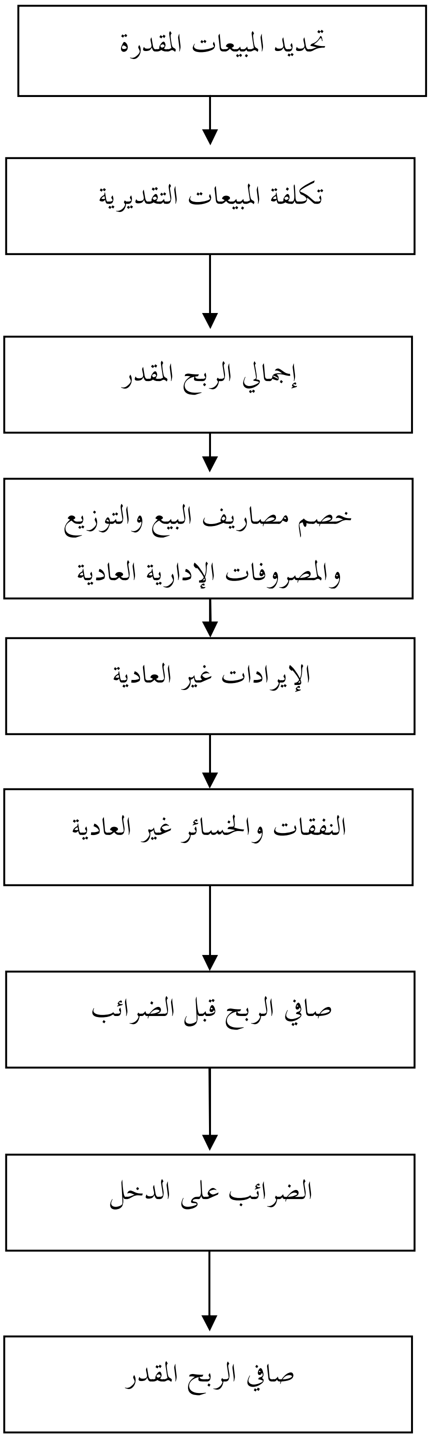
- الديون المعدومة المتوقعة؛
- أما فيما يخص المصروفات فيجب فصل المصروفات التي تحمل إلى سنة الموازنة عن تلك التي ترحل إلى سنوات أخرى؛
- كذلك تتضمن قامة الدخل التقديري بعض مصروفات إضافية ناتجة عن سياسات بيعيه معينة مثل: مصروفات الخدمات أو الصيانة نتيجة الضمان الذي يلتزم به المنتج للعميل؛
- كذلك تتضمن قائمة الدخل التقديري الأعباء المالية الناتجة عن القروض وضرائب الدخل وغيرها من المصروفات التي تخص المؤسسة ككل؛
- كذلك تتضمن قائمة الدخل التقديري إيرادات ومصروفات غير عادية متوقعة أي تلك التي لا تنتج عن العمليات العادية للمؤسسة مثل: إيرادات الاستثمار في الأوراق المالية وأرباح أو خسائر بيع الأصول الثابتة.

ويتم إعداد قائمة الدخل بالخطوات الآتية :

- تحديد تكلفة المبيعات وإجمالي الربح؛
- خصم مصروفات البيع والتوزيع والمصروفات الإدارية العادية؛
- إضافة الإيرادات الأخرى غير العادية وخصم النفقات والخسائر غير العادية للحصول على صافي الربح قبل الضرائب؛
- خصم ضرائب الدخل للحصول على صافي الربح.

وبعد الانتهاء من إعداد قائمة الدخل التقديري وتحديد صافي الربح، فإذا كان الربح المقدر يحقق أهداف المؤسسة فإن الإدارة توافق على هذه الموازنة، وإذا كان غير كاف فإن الإدارة تعمل على تحسين الأرباح بالرجوع إلى أرقام التقديرات الموضوعة.

الشكل (03): كيفية إعداد قائمة الدخل التقديري



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على البيانات أعلاه .

ثالثا: الموازنة الاستثمارية

تتعلق الموازنة الاستثمارية بقرارات الإنفاق الحالي والذي يتوقع منه أن يدر عوائد خلال فترة زمنية مقبلة، تفوق في الغالب السنة، وقد تكون هاته القرارات إما قرارات شراء الأصول الجديدة، قرار استبدال الأصول، قرارات التوسع أو قرارات الاستئجار.

أهمية الموازنة الاستثمارية:

للموازنة الاستثمارية أهمية كبرى حتى في حاضر ومستقبل المؤسسة نظرا لــ[1]:

- ✓ تحتل قرارات الموازنة الاستثمارية أهمية كبيرة في مجال اتخاذ القرارات المالية، حيث أن هذه القرارات بحكم ارتباطها بالاستثمارات طويلة الأجل فإنها تؤثر على ربحية المؤسسة، وعلى هذا فإن قرارات الموازنة الاستثمارية تحدد الإطار المستقبلي للمؤسسة، حيث أنها تتحكم في إيرادات المؤسسة ثم إنه من الصعب التخلص من الاستثمارات المترتبة عليها وقد تؤدي إلى إفلاس المؤسسة،
- ✓ يحكم القرار الاستثماري على حجم وهيكل التكلفة لمدة طويلة نسبيا، وهذا يعني تأثر نقطة التعادل للمؤسسة، بل ويمكن القول بأن الأصول المختارة سوف تؤثر على مبيعات المؤسسة وأرباحها؛
- ✓ صعوبة التخلص من القرار الاستثماري بدون تحمل المؤسسة لحجم كبير من الخسائر، حيث أنه من الصعب وجود سوق للآلات المستعملة؛
- ✓ إن جوهر القرار الاستثماري هو تحمل نوع وحجم معين من التكاليف هي التكاليف الاستثمارية، ومعظم المؤسسات تعاني ندرة في مواردها مما يزيد من أهمية الحرص والحكمة في اتخاذ مثل هذه القرارات.

خطوات إعداد الموازنة الاستثمارية:

يمر قرار إعداد الموازنة الاستثمارية بعدة خطوات تبدأ من مرحلة التفكير بالنشاط الاستثماري إلى غاية البدء في استخدامه وأهمها ما يلي[1]:

---

[1]عبد العزيز محمد النجار،مرجع سبق ذكره ،ص:188.

- ✓ تحديد الأقسام التي تحتاج إلى مشروعات استثمارية؛
- ✓ تقدير التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المرتبطة بالمشروع؛
- ✓ المقارنة بين المشروعات الرأسمالية المقترحة.(وتتم المفاضلة بين المشاريع الاستثمارية باستعمال إحدى المعايير التالية: فترة الاسترداد(Dr) أو القيمة الحالية الصافية(van) أو معدل المر دودية الداخلي(tri)
- ✓ إعداد الموازنة الرأسمالية حسب تقديرات المشروع؛
- ✓ ونظرا لارتباط الموازنة الاستثمارية باتخاذ قرارات يترتب عليها إنفاق حالي مقابل الحصول على عائد متوقع مستقبلا، فإن هناك مجموعة من الصعوبات التي تصادف إعدادها ومن هذه الصعوبات ما يلي[2]:
- ✓ تحقيق المنافع المترتبة على الموازنة الاستثمارية في المستقبل غير الأكيد، وبالتالي هناك مخاطرة وأي خطأ في التنبؤ بهذه المخاطرة سوف يؤدي إلى تحمل المؤسسة خسائر قد تؤدي بحياتها؛
- ✓ النفقات مؤكدة والإيرادات غير مؤكدة؛
- ✓ اختلاف عنصر الزمن بين النفقات والإيرادات يجعل قيمتها مختلفة مما يصعب من إجراء عملية المقارنة.

المطلب الثالث:الرقابة عن طريق الموازنات التقديرية

تعتبر الموازنات التقديرية أداة للتخطيط، وبالتالي يمكن استخدامها في عملية الرقابة عن طريق مقارنة ما تم التخطيط له بما تحقق فعلا، فإذا قلت النتائج المحققة فعلا عن الأهداف المحددة مسبقا، استلزم الأمر اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

---

[1]عبد الحكيم الرجبي، مرجع سبق ذكره، ص: 234.
[2]عبد العزيز محمد النجار، مرجع سبق ذكره، ص ص:188 ،189.

أولا: الرقابة باستخدام الموازنات

1-1 **أهمية الرقابة باستخدام الموازنات:** لا شك أن الموازنات تساهم في إعدادها كافة إدارات وأقسام المؤسسة لا تعتبر غاية في حد ذاته، ولم يتم تحضيرها لكي تستفيد منها الإدارة العليا فقط، بل هي وسيلة وأداة تساعد على توجيه المؤسسة صوب تحقيق أهدافها.

فالموازنات هي من أهم الوسائل الرقابية على أنشطة المؤسسة وأداة للتأكد من الالتزام بالأهداف والاستراتيجيات والسياسات الموضوعة من حيث أنها تشكل ترجمة مالية لهذه الأهداف والاستراتيجيات والسياسات، وتوفير المعايير اللازمة للمقارنة بالأداء الفعلي، من خلال إعداد تقارير الأداء التي تغطي كافة مجالات العمليات وكافة مراكز المسؤولية في المؤسسة والتي تتضمن العناصر التالية[1]:

- النتائج الفعلية، كما تظهر في السجلات المحاسبية والسجلات الإحصائية والإدارية الأخرى؛
- النتائج المقدرة كما هي محددة في الموازنات؛
- الفرق بين النتائج الفعلية وتلك المقدرة أي الانحرافات.

كما توفر الموازنات الأساس لتحليل الانحرافات واتخاذ كافة الخطوات التصحيحية المناسبة لمعالجة الانحرافات عن الأهداف والاستراتيجيات والمعايير الموضوعة من قبل إدارة المؤسسة؛

1-2- **أهداف الرقابة باستخدام الموازنات:** من الناحية العملية، تهدف الرقابة باستخدام الموازنات إلى تحقيق ما يلي[2]:

– التأكد من تحقيق الأهداف وتنفيذ الاستراتيجيات والسياسة الموضوعة من قبل إدارة المؤسسة؛

– إقامة نقاط رقابةذاتية داخل المؤسسة؛

– الرقابة على الإيرادات؛

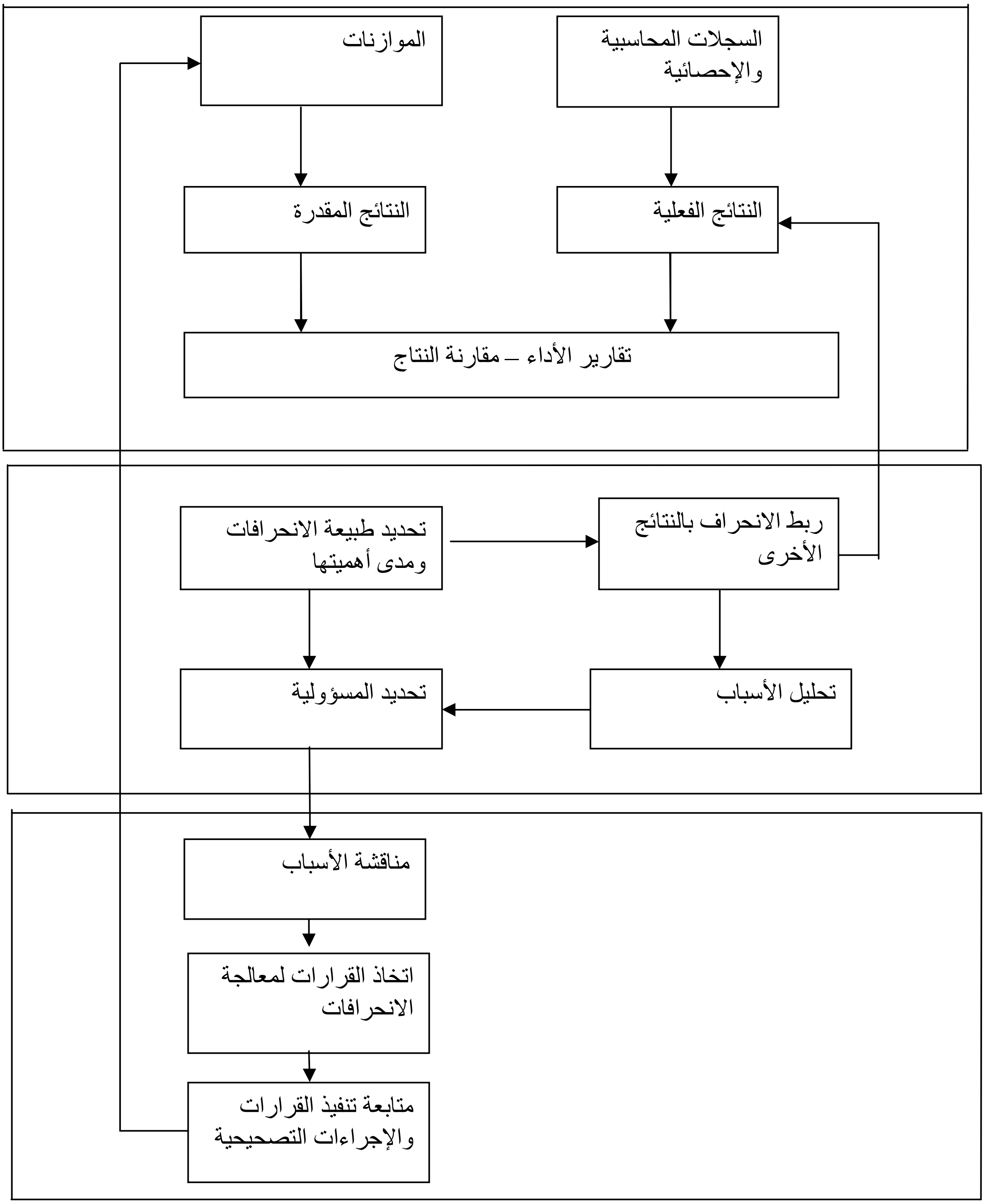
– الرقابة على المصاريف؛

[1] محمد سامي راضي و وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد و استخدام الموازنات، مركز لغة العصر للكمبيوتر و الطباعة، مصر، 2001، ص:281.
[2] محمد سامي راضي و وجدي حامد حجازي ،مرجع سبق ذكره ،ص ص:282-283.

- الرقابة على نتائج الأعمال؛
- الرقابة على المركز المالي؛
- الرقابة على التدفق النقدي.

2- **دورة الرقابة باستخدام الموازنات:** تمر عملية الرقابة باستخدام الموازنات بثلاثة مراحل رئيسية وذلك كما يبينه الشكل الموالي:

الشكل (04): مراحل عملية الرقابة باستخدام الموازنات



المصدر: محمد سامي راضي و وجدي حامد حجازي ، مرجع سبق ذكره، ص:285.

ثانيا: تحليل الانحرافات

لكي يكون نظام الموازنات التقديرية ذا فعالية في عملية الرقابة، يجب أن يتم تحليل الانحرافات الواردة، وهناك نوعين من الانحرافات طبقا لدرجة حدتها، فالنوع الأول هو انحرافات بسيطة وهي التي يمكن تجاهلها وإهمالها نظرا لأن الوقت المستغرق في تحليلها ومعرفة مسبباتها ثم البحث عن كيفية تلافيها مستقبلا يمكن أن تكون تكلفته عالية، وبالتالي من الأحسن تجنب تحليلها وعدم التركيز عليها، أما النوع الثاني من الانحرافات فهي الانحرافات الكبيرة التي تؤثر على أداء المؤسسة، وبالتالي لا يمكن إغفالها، بل يجب تحليلها ومعرفة مسبباتها للتعرف على طرق علاجها ومحاولة تفادي سلبياتها مستقبلا، وقد ترجع الانحرافات الكبيرة إلى[1] :

عدم واقعية الخطة أو عدم كفاءة التنفيذ، فعدم واقعية الخطة سببه:

- تنبؤ غير دقيق بالمستقبل؛
- عدم التقدير السليم للإمكانيات؛
- تغيرات غير متوقعة في الظروف؛
- العمال في وضع الخطة.

ويمكن معالجتها عن طريق:

- إدخال تعديلات جزئية سريعة على الموازنة الحالية؛
- تعديل أنظمة التنبؤ وأنظمة التخطيط.

وقد ترجع الانحرافات الكبيرة إلى عدم كفاءة التنفيذ والتي من أسبابها ما يلي:

- قصور في بعض الأقسام؛
- قصور في بعض الفروع؛
- قصور في بعض الأفراد؛

[1] احمد ماهر،الخطط والسياسات والاستراتيجيات،مركز التنمية الإدارية،الإسكندرية،مصر،بدون سنة، ص:327.

- عدم توفر الموارد.

ويمكن معالجتها عن طريق :

- التحفيز أو العقاب؛
- تغيير في المناصب أو الأفراد؛
- تغيير في أنظمة وساعات العمل؛
- تغيير في سياسات المشروع مثل الأسعار.

المبحث الثالث: دور الموازنة التقديرية في المؤسسة

اقتصر دور الموازنة التقديرية في بداية استخدامها في المؤسسة الاقتصادية على القيام بالتخطيط فقط، لكن بمرور الزمن أصبحت للموازنة التقديرية عدة ادوار في المؤسسة، مثل: التحفيز، الاتصال و التنسيق بين وحدات المؤسسة، بالإضافة إلى تحفيز العاملين واستخدام الموازنة التقديرية كمقياس للأداء، لكن لكي تقوم الموازنة التقديرية بكل هذه الأدوار ينبغي أن تتميز بمميزات تجعلها أكثر فاعلية في تحقيق أهدافها.

وبالرغم من المزايا التي يحققها استخدام الموازنة التقديرية في المؤسسة إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إليها.

المطلب الأول: استخدامات الموازنة التقديرية

تستخدم الموازنات التقديرية في المؤسسة لتأدية أدوار مختلفة، غير أن الأدوار التي يقوم بها نظام الموازنات التقديرية تختلف من مؤسسة لأخرى، ومن المسلم به أن للموازنات التقديرية فوائد عديدة بالنسبة للمؤسسة.

أولا: دور الموازنة التقديرية:يلعب نظام الموازنات التقديرية ثلاث ادوار معا [1]:

- نظام الموازنات عنصر لمراقبة التسيير؛
- نظام الموازنات وسيلة للتخطيط؛
- وأخيرا وكأي عنصر من عناصر المراقبة، يجب أن يؤدي إلى تماسك الثلاث عناصر التالية :
  - العاملين وتحفيزهم؛
  - أهداف المؤسسة؛
  - حدود أهداف المؤسسة.

أ- **نظام الموازنات عنصر لمراقبة التسيير** : فهي تسمح بتوجيه والمراقبة البعدية في المدى القصير، عموما تكون سنوية واختيار فترة السنة راجع للتوافق مع النشاط المحاسبي وأحيانا

[1] Henri bouquin, la maitrise des budgets dans l'entreprise, EDICEF/ AUPELF, France, 1er Edition, 1992, p:15.

للتوافق مع النشاط الجبائي الذي لا يعتبر ضروريا مقارنة مع الدورة الاقتصادية، هذا ويكون نظام الموازنات أكثر فاعلية إذا اعتمد على واقع الدورة الاقتصادية.

ب- الموازنات هي أداة للتخطيط: هذه الخاصية تستدعي تفسيرين:

- الموازنات ليست فقط أداة من أدوات مراقبة التسيير؛
- الموازنات تترجم الخطط إلى لغة خاصة كالمحاسبة والمالية.

ج- الموازنات يجب أن تحقق التوافق بين العاملين والمشاريع والاستراتيجيات: يجب على أي أداة من أدوات المراقبة أن تحقق التكامل بين:

- الأهداف الإستراتيجية؛
- حدود النشاطات الناتجة؛
- سلوك الأفراد.

وتجــدر الإشارة إلى أن هناك تباين في أدوار الموازنات التقديرية تختلف من كاتب لأخر، وفيما يلي دور الموازنات التقديرية حسب آراء بعض الكتاب:

الجدول(02): دور الموازنات

الدراسات	دور الموازنات
Hofstede (1977)	- التصريح- التنبؤ- التخطيط و القياس
Otley (1977)	التصريح و مراقبة النفقات-التقدير الصحيح للنتائج-تخطيط الاحتياجات المالية و النتائج- تخطيط الأنشطة العملياتية-توصيل المعلومات-ربط الأنشطة-التحفيز-تقييم الأداء للوحدات-تقييم الأداء
Barrett et fraser (1977)	الدور الأساسي: التخطيط- التحفيز-التقييم. ادوار أخرى: الربط- التعلم.
Samuelson (1986)	-التخطيط(تخطيط، ربط، مراقبة النتائج) -مراقبة المسؤوليات(تحديد الالتزامات المالية، مقارنة الأداء) -أثر لسلوك المكلف بالموازنات(تحفيز مالي)
Lyne (1988 ;1992)	- تقدير المستقبل-المساعدة على تعظيم الأرباح-أداة من خلالها التسيير يتصل مع مختلف المستويات في المؤسسة-أداة لقياس الأداء-أداة لحساب العلاوات – أداة لتحفيز العاملين- أداة لمراقبة الأداء بحساب الانحرافات.
Bruance, fraser et woodcock (1995)	-تقديرات مالية، مراقبة التكاليف، تسيير تدفقات الخزينة، تحديد الأهداف، اتصال المخططات، تخطيط الموارد، قياس الأداء، التدرج .
Collins et al. (1997)	- هدف المالي- قاعدة للسلطة- الربط- التخطيط-تقييم الأداء
Abernethy et brownell (1999)	-مراقبة تشخيصية -مساعدة على تغييرات إستراتيجية.
Gignon(2000 ;2003)	-تسيير التوازنات المالية(تقدير،اتصال مالي،تخصيص الموارد)-قيادة و قياس الأداء.

Source: SPONEM Samuel, diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises : proposition d'une typologie et analyse des déterminants, thèse de doctorat, université paris dauphine, France, 2004.p : 211.

ثانيا:فوائد الموازنات التقديرية: مما لاشك فيه أن نظام الموازنات التقديرية إذا تم إعداده بطريقة علمية سليمة دون إغفال مختلف العاملين في المؤسسة في المشاركة في إعداده سوف يحقق العديد من الفوائد للمؤسسة والعاملين على حد السواء، ومن بين فوائد استخدام الموازنات التقديرية ما يلي[1]:

أ- **توقع المشاكل قبل حدوثها:** إن قيام الإدارة بتحديد ووضع أهداف المؤسسة في خطة رسمية يساعد المدراء على دراسة وتحليل ومراجعة أنشطتهم المالية والتشغيلية لتحديد أي معوقات أو سلبيات قد تحول مستقبلا دون تحقيق تلك الأهداف، فالقيام بوضع خطة في صورة موازنات تقديرية مقدما قد يكتشف عن وجود بعض المشاكل المالية التي تحتاج إلى إجراءات تصحيحية قبل البدء في تنفيذ الموازنات للتخلص من أي معوقات قد تؤدي إلى عدم تنفيذ تلك الموازنات، فإعداد الموازنات يساعد على التنبؤ باحتمالات حدوث أي مشاكل، مع ضرورة الاستعداد لها مقدما، فعلى سبيل المثال قد توضح الموازنة التقديرية النقدية أن هناك عجزا في النقدية متوقع خلال شهر معين، مما يتطلب ضرورة التفكير مقدما في كيفية تمويل هذا العجز (الحصول على قروض أو إصداراتهم ..)، كما أن إعداد موازنة تقديرية للاحتياجات من المواد وتوقيتها مما يقلل من احتمالات حدوث نقص المواد المتوافرة للإنتاج وبصفة خاصة في الشركات التي تتعرض منتجاتها لتقلبات موسمية.

ب- **تعتبر الموازنة هدفا للعاملين يسعون إلى تحقيقه:** إن وضع خطة مقدما لما هو مطلوب من العاملين يحدد لهم ما هو مستوى الأداء المتوقع منهم، بدلا من الانتظار حتى نهاية الفترة واكتشاف أن أداء العاملين كان أقل مما كان متوقع منهم، فالموازنات التقديرية تعتبر معيار للأداء يتوقع أن يصل إليه العاملون الموكل إليهم تنفيذ تلك الموازنات. ولهذا يفضل أن يتم إعداد الموازنات التقديرية من أسفل لأعلى حيث أن مشاركة العاملين في إعداد موازناتهم يساعد كثيرا على وضع تقديرات مناسبة وقابلة للتحقيق، مما يشجع العاملين على بذل كافة الجهود اللازمة لتحقيق ما جاء بتلك الموازنات التي اشتركوا في إعدادها.

جـ- تعتبر الموازنة أساسا لقياس الأداء: تعتبر بيانات الموازنة المستوى أو المعيار الذي يقاس على أساسه الأداء الفعلي، فالمقارنة بين أداء العام الحالي والعام الماضي يعتبر أسلوب

[1] إسماعيل إبراهيم جمعة وزينات محمد محرم وصبحي محمود الخطيب، مرجع سبق ذكره، 1994، ص:197.

غير فعال في مجال الرقابة، فالمقارنة على أساس البيانات الفعلية في فترتين قد يتضمن سوء أداء أو عدم كفاءة في الأداء، كما أن اختلاف مستوى التشغيل (حجم النشاط) خلال الفترتين يفقد عملية المقارنة أهميتها، فإعداد موازنة تقديرية لمستوى التشغيل المتوقع ومقارنته بالأداء الفعلي يوفر أساسا مناسبا لتقييم الأداء الفعلي عن طريق المقارنة المستمرة للأداء الفعلي بالأداء المخطط، واكتشاف أي انحرافات لدراسة أسبابها وطرق علاجها.

المطلب الثاني: نظام الموازنات التقديرية الفعال

حتي يكون نظام الموازنات التقديرية فعال، بمعنى أنه يحقق الأهداف المتوخاة منه، يجب أن يتميز ببعض المميزات ويتوفر على بعض الشروط لتفادي العوائق والمشاكل التي قد تعيق الإعداد الفعال لنظام الموازنات التقديرية.

أولا: مميزات نظام الموازنات التقديرية الفعال: يعتبر نظام الموازنات التقديرية من مسؤوليات إدارة المؤسسة، لهذا ينبغي على إدارة المؤسسة أن تراعي عدة اعتبارات لكي يكون نظام الموازنات التقديرية فعالا، ومن بين هذه الاعتبارات ما يلي[1] :

1- الخريطة التنظيمية المناسبة: حتى يكون نظام الموازنات التقديرية فعالا في تحقيق أهدافه يجب أن يكون لدى المؤسسة خريطة تنظيمية مناسبة لأن هذه الخريطة التنظيمية من شأنها أن تحدد بوضوح تام خطوط السلطة والمسؤولية لكافة عمليات وأنشطة وأقسام المؤسسة والمسؤولية عنها، وهذا من شأنه أن يساعد بقوة في وضع مفاهيم محاسبة المسؤولية والقابلية لرقابة وقياس وتقويم الأداء موضع الممارسة العملية.

2- البحث والتحليل الكافي: إذا سبق تحديد مستويات الموازنات بحث وتحليل معمق وكاف لا تستهدف المؤسسة انجازه في إطار الأهداف المحددة للمؤسسة فإن أهداف الموازنة ستكون واقعية تساهم بفعالية في نمو ربحية المؤسسة.

3- قبول المسئولين لأهداف الموازنة: ترتبط فعالية نظام الموازنات التقديرية ارتباطا وثيقا بمدى قبول المسئولين في كل المستويات التنظيمية لأهداف الموازنة، لأن هذا القبول سوف ينعكس إيجابا على انجاز هذه الأهداف، ولدعم هذا القبول يجب أن تحرص إدارة المؤسسة على ما يلي :

[1] الأميرة إبراهيم عثمان وعبد الوهاب نصر علي،مرجع سبق ذكره، ص: 146.

- ✓ إعداد الموازنة من خلال مدخل المشاركة وليس المتسلط أو المفروضة، لأن هذه المشاركة من شأنها أن تؤدي إلى رضا الأفراد عن نظام وضع الموازنة وتحديد مستواها، وبالتالي دافعيتهم لإنجاز الموازنة؛
- ✓ أن تكون المشاركة في إعداد الموازنة من جانب المسئولين عن انجازها مشاركة فعلية وليست صورية؛
- ✓ أن يتفق المشاركون في إعداد الموازنة مع الإدارة على أن مستوى أهداف الموازنة صعب ولكن يمكن تحقيقه من ناحية، وأن سياسة الثواب والعقاب سوف ترتبط بكفاءتهم في انجاز الموازنة من ناحية أخرى؛
- ✓ أن يتم تدعيم نظام إعداد الموازنة بالمشاركة بآلية مناسبة للتغذية العكسية.

ثانيا: شروط فعالية الموازنة التقديرية

يعتبر نظام الموازنات التقديرية من بين النظم المساندة والمدعمة لإدارة المؤسسة في سبيل قيامها بالعديد من الوظائف، من بينها التخطيط والرقابة، وحتى يكون هذا النظام ذو فعالية ينبغي أن يتوفر على بعض الشروط يمكن تلخيصها في النقاط الآتية[1]:

– يجب أن تقوم الموازنات التقديرية على لامركزية واضحة وفعالة للمسؤوليات؛

– يجب أن تقوم على إمكانية الحوار والتفاوض بين مختلف المستويات التسلسلية؛

– يجب أن تقوي الشعور بالمسؤولية لإطارات المؤسسة وتزويدهم بالمعلومات لتحقيق متابعة الموازنة؛

– أخيرا في الجانب التقني يجب أن تقوم على مخطط محاسبي يتوافق مع هيكل تنظيمي فعال في المؤسسة.

ثالثا:عوائق الإعداد الفعال للموازنة التقديرية: ينبغي إعداد الموازنات التقديرية على أسس علمية سليمة حتى تؤدي دورها المنوط بها على أكمل وجه، غير أن الإعداد الفعال للموازنات التقديرية تواجهه مجموعة من العقبات من بينها ما يلي[1] :

---

[1]Michel rouach et Gérard naulleau,le contrôle de gestion bancaire et financier, 3[eme] édition,banque éditeur,paris,1998,p :263.

1- إخفاق المدراء في فهم نظام أعمالهم، ويصبح المديرون مهتمون بالتفاصيل أو يحاولون التحكم في العوامل الخاطئة؛

2- عدم مساندة الإدارة لنظام إعداد الموازنة، ولا تساند الإدارة العليا النشاط أو تشارك فيه بشكل ذي معنى؛

3- الإخفاق في فهم الدور الحرج لإعداد الموازنة في العملية الإدارية؛

4- الالتزام المفرط أو الاعتماد غير الضروري على عملية الموازنة؛ أو بعبارة أخرى محاولة إحلال" إتباع الموازنة " محل إصدار الأحكام، والالتزام بموازنة ما يمكن أن يفرض ضغوطا وأعباء زائدة على المؤسسة ويخنق روح الابتكار والإبداع فيها؛

5- إساءة فهم الأسواق والمنتجات؛

6- ينخرط المديرون أحيانا في " ألعاب " لحماية امتيازاتهم أو حماية موازناتهم من تخفيضات متوقعة.

غير أن استخدام نظام الموازنات التقديرية يمكن أن يطرح العديد من المشاكل والمتعلقة أساسا بإعدادها، ومن بين هذه المشاكل ما يلي[2]:

المشكلة الأولى: تتمثل في أن برامج إعداد الموازنة يمكن أن يأخذ وقتا طويلا حتى تكون تفصيلية، وهذا يسبب مللا من جانب العاملين في إعدادها ويؤدي هذا إلى ارتفاع تكلفة إعدادها.

المشكلة الثانية: تتمثل في أن المبالغة في إعداد الموازنة وأهدافها قد يجعل هذه الأهداف تفوق أهداف المؤسسة، كما أن الموازنة ما هي إلا أداة لتحقيق أهداف المؤسسة وليست هدفا في ذاتها.

المشكلة الثالثة: تتمثل في أن الموازنة قد تخفي قصورا موجودا في النظام، وبالتالي يجب ألا تستخدم الموازنات كمظلات لإخفاء عجز الإدارة، ويجب أن تتضمن الموازنة شرطا لإعادة التقويم الدوري للموازنة طبقا لمعايير محددة.

---

[1] طارق حماد عبد العال،الموازنات التقديرية نظرة متكاملة،الدار الجامعية،مصر،2006،ص:15.

[2] فرد ويستون و يوجين برجامن،تعريب عدنان داغستاني واحمد نبيل عبد الهادي،التمويل الإداري،الجزء الأول،دار المريخ للنشر السعودية،1993 ،ص ص: 328 ،329.

المشكلة الرابعة: أن الموازنات التقديرية تستخدم أحيانا كوسيلة ضغط على الإدارة لكي تزيد النفقات الخاصة بمشروع معين مثلا، وهذا يعتبر تناقضا مع أهداف الموازنة الرئيسية والخاصة بتقدير النفقات الحقيقية للمشروعات، وإذا استخدمت الموازنات كوسيلة للاستبداد والتسلط فقد تسبب الشعور بالاستياء وهذا الشعور بدوره يؤدي إلى قصور الأداء ولكي يبطل هذا التأثير يجب على الإدارة العليا أن تزيد من مشاركة العاملين لديها في إعداد الموازنة.

المطلب الثالث: تقييم الموازنة التقديرية واتجاهات التطور

تعتبر الموازنات التقديرية أداة في خدمة المؤسسة لتحقيق أهدافها نظرا لما توفره من مزايا عديدة، إلا أن نظام الموازنات التقديرية تعرض للعديد من الانتقادات وهذا ما أدى إلى ظهور بعض المحاولات التي تصبوا في مجملها إلى كيفية تجاوز هذه الانتقادات و محاولة تطوير هذا النظام.

أولا: مزايا الموازنات التقديرية: من المتفق عليه أن الموازنة التقديرية أداة من الأدوات المساعدة للإدارة وليست بديلا عنها، فالموازنة لا يمكن أن تعمل بذاتها أو تحفز نفسها، ولكن إذا تم إعدادها بعناية وإدارتها بطريقة سليمة فسوف تحقق الكثير من المزايا، أهمها[1]:

1- تتطلب الموازنة من كافة المستويات الإدارية أن تخطط للمستقبل وأن تضم أهدافها في صورة رسمية وعلى أساس مستمر؛

2- تقدم الموازنة التقديرية أهدافا نهائية ومحددة لأغراض تقييم الأداء في كل مستوى من مستويات المسؤولية؛

3- تساعد الموازنة التقديرية على وجود نظام تحذير مبكر لما يمكن أن يواجهه التنظيم، ومستوياته وأقسامه من مشاكل مستقبلية ويترتب على وجود هذا النظام التحذيري المبكر أن يكون دائما لدى الإدارة الوقت الكافي لاتخاذ الإجراءات اللازمة حيال المشاكل قبل وقوعها؛

4- تساعد الموازنة التقديرية على التنسيق بين الأنشطة داخل التنظيم، وتحقق ذلك عن طريق ربط أهداف القطاعات والأقسام والمراكز بأهداف التنظيم ككل ومن هذا التنسيق مثلا: يمكن تحقيق التكامل بين ترويج الإنتاج من جهة والمبيعات المتوقعة من جهة أخرى؛

---

[1] الأميرة إبراهيم عثمان وعبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص: 144.

5 –تساعد الموازنة التقديرية على زيادة في إدراك الإدارة ووعيها بعمليات المؤسسة ككل والآثار الفعلية المتوقعة للتغيرات الخارجية على هذه العمليات، كما هو الحال بشأن إبراز الموازنة لآثار وارتفاع الأسعار أو تحديد أثر الصادرات والواردات على تخطيط وتنفيذ أنشطة وعمليات المؤسسة؛

6- تساعد الموازنة على استشارة دوافع الأفراد داخل التنظيم لتحقيق أهداف سواء من خلال مشاركة المنفذين في وضعها وتحديد مستواها، أو من خلال ربط سياسات الثواب والعقاب بكفاءتهم في انجاز الموازنة، أو من خلال آلية التغذية العكسية المعتمدة أساسا على تقارير الأداء المحاسبية عن كفاءة المسئولين في تحقيق مستويات الموازنة.

ثانيا: الانتقادات الموجهة للموازنة التقديرية واتجاهات التطور

في الواقع هناك مجموعة من الانتقادات توجه إلى أسلوب الموازنات التقديرية التي تطبق في العديد من المؤسسات يحددها البعض فيما يلي[1]:

1- تعتبر الموازنات مضيعة للوقت ومكلفة للمؤسسة؛

2- تعوق الموازنات الاستجابة ولا تحقق المرونة وغالبا ما تعتبر عن عوائق التغيير؛

3- لا تضيف الموازنات قيمة كبيرة للمؤسسة، مقارنة بالوقت المستغرق في إعدادها؛

4- تركز الموازنات على تخفيض التكلفة وليس على خلق القيمة؛

5- تزيد الموازنات من الرقابة وتسلسل الأوامر الرئيسية؛

6- لا تعكس الموازنات هيكل الاتصالات وفرق العمل التي تعتمد عليها المؤسسة؛

7- تشجع الموازنات على التلاعب وتغيير السلوكيات؛

8- تعد الموازنات ويتم تعديلها وتحديثها بصورة غير متكررة وعادة ما تكون سنوية؛

9- قد تبنى الموازنات على افتراضات غير مدعمة، كما قد تبنى على التوقعات غير المسندة إلى أسس علمية؛

10–قد تزيد الموازنات من حالة المنافسة بين أقسام المؤسسة، ولا تشجع على الإسهام بالمعرفة؛

[1] طارق حماد عبد العال،مرجع سبق ذكره،ص ص: 149،148.

11–قد تشعر الموازنات الأفراد بتقييمهم بأقل مما يستحقون.

ويضيف البعض إلى تلك الانتقادات، مما يحد من فاعلية الموازنات، ما يطلق عليه النزعة الفردية التي قد تتمثل فيما يلي:

1– خفض رقم المبيعات المقيدة في الموازنات التقديرية للحماية من النقد الموجه في حالة عدم تحقيق التقديرات الواردة في الموازنات التقديرية، ويؤثر التخفيض المتعمد للمبيعات على تخطيط الأنشطة الوظيفية الأخرى مثل: الإنتاج، المخزون وبرامج الإعلانات ونفقات البيع والتوزيع المقدرة حيث تكون غير سليمة؛

2– التقدير الزائد للنفقات، ليوضح أن الإنفاق الفعلي أقل من التقديري، وبالتالي تظهر وفورات في الإنفاق في نهاية فترة الموازنة؛

3– طلب نقدية أكثر من الحاجة، حتى لا يحتاج إلى طلب نقدية إضافية أثناء العمل وقد يؤدي ذلك إلى زيادة الإنفاق بغير حساب قرب نهاية الفترة التي تعد فيها الموازنة التقديرية، حتى لا تبقى مبالغ غير مستغلة قد تخصم عند إعداد تقديرات الفترة الحالية، وحتى في حالة عدم استغلالها بالكامل، فإن ذلك يمثل في ظاهرة عنصرا لعدم الكفاية.

نتيجة للانتقادات التي تواجه الموازنات التقديرية، فقد ظهر في مجال دراسات المحاسبة الإدارية ما اصطلح على تسميته ما وراء الموازنة كما اصطلح على أنه مرادفا لمفهوم موازنة أفضل، ولقد تكونت في المملكة المتحدة منذ عام 1997 هيئة بحثية أطلق عليها اسم المائدة المستديرة لما وراء الموازنة وما لبث أن امتد نشاطها إلى باقي دول أوروبا و الولايات المتحدة الأمريكية واستراليا وتهدف هذه الهيئة إلى مساعدة منشات الأعمال على إجراء التحسين المستمر للأداء، وذلك في بيئة شديدة التنافسية يصعب التنبؤ بمتغيراتها .

ولقد أوضح (Peter, bunce 2004) مجموعتين من المبادئ يؤدي إتباعها إلى تحسين عملية إعداد وتنفيذ الموازنة وفي نفس الوقت تحقق توافق الأداء الإداري وذلك كما يلي:

1- **المبادئ الأساسية:**

الجدول(03):المبادئ الأساسية لتحسين عملية إعداد وتنفيذ الموازنة

الأهداف Goals	يلتزم أن تكون طموحة وتؤدي إلى التحسين المستمر في الأداء، ولا تكون أهدافا سنوية ثابتة .
المكافآت Rewards	توضح في ضوء الأداء النسبي من اجل التشجيع المستمر وليس عند تحقيق الأهداف السنوية المحددة.
التخطيط Planning	يلزم أن يكون مستمرا أثناء التشغيل وليس حدثا سنويا، كما هو الحال بالنسبة للموازنة التي تغطي دائما فترة زمنية ثابتة مستقبلة.
الرقابة Control	يتم وضع الضوابط الرقابية في ضوء المؤشرات النسبية للأداء واتجاهاته، وليس بناء على تحديد الفروق بين الفعلي والمخطط.
الموارد Resources	يجب أن تتوافر الموارد عند الحاجة إليها وليس من خلال التوزيع السنوي المخطط.
التنسيق Coordination	يتم من خلال التفاعل الديناميكي بين أقسام المنشاة وبصورة مستمرة تناسب التغيرات في الظروف، وليس من خلال دورات التخطيط السنوية.

المصدر: طارق حماد عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص: 150

2-مبادئ الريادة:

الجدول(04): مبادئ الريادة لتحسين عملية إعداد وتنفيذ الموازنة

العميل Customer	يتم التركيز على ربحية العميل، وليس على مقابلة الأهداف الداخلية للمؤسسة.
المساءلة المحاسبية accountability	البعد عن المركزية و التسلسل الهرمي للمسؤوليات وإنشاء فرق للعمل تكون مسئولة عن النتائج.
الأداء performance	مقاييس الأداء من خلال النجاح في النفاذ إلى أسواق جديدة والتوسع في الأسواق القائمة.
حرية العمل Freedom to act	يلزم إطلاق حريات الأفراد في العمل الابتكاري والإبداعي وليس مجرد إلزامهم بتحقيق خطط معينة.
الحوكمة governance	يتم بناء القيم والمبادئ الحاكمة للأداء،على أسس واضحة ومحددة وليس على تفصيلات،حتى لا يضيع وقت الإدارة العليا.
المعلومات information	يتم تشجيع المعلومات المشتركة و المفتوحة وعدم قصرها على هؤلاء الذين يريدون المعرفة.

المصدر: طارق حماد عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص: 151.

خلاصة

تم التطرق في هذا الفصل للموازنات التقديرية والتي هي عبارة عن خطة الأعمال التي ترغب المؤسسة في القيام بها حيث تنجز مسبقا، غير أن إعدادها يرتكز على جملة من المبادئ التي يجب الالتزام بها حتى تؤدي الموازنات دورها والمتمثل أساسا في التخطيط، التنبؤ، التنسيق، الرقابة بفعالية كما أن للموازنات التقديرية أنواع مختلفة وهذا حسب المعايير المعتمدة في التصنيف.

وباعتبار الموازنة التقديرية أداة للتخطيط فإنها تستعمل كذلك في عملية الرقابة عن طريق مقارنة النتائج المحققة بالأهداف المخطط لها ومحددة، ومن ثم البحث عن الانحرافات إن وجدت وتحليلها لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

غير أن نظام الموازنات التقديرية يجب أن يتميز ببعض المميزات كدقة التقديرات واعتمادها على أسلوب علمي، بالإضافة إلى مشاركة جميع المستويات في المؤسسة في إعدادها حتى تكون ذات فعالية.

إلا أن هناك بعض المشاكل التي يمكن أن تصادف استخدام نظام الموازنات التقديرية مثل المبالغة في التقديرات واستغراقها وقت طويل، وهذا ما أدى إلى توجيه العديد من الانتقادات لنظام الموازنات التقديرية مثل تكلفتها العالية وعدم تعديلها وتحديثها بصورة متكررة ونتيجة الانتقادات سابقة الذكر ظهر ما يسمى بما وراء الموازنة.

تمهيد

يعتبر قياس الأداء محور اهتمام العديد من الكتاب و المهتمين في الفكر الاقتصادي و المجال الإداري في المؤسسات على اختلاف أنواعها، نظرا لكونه يرتبط بالعديد من المفاهيم ذات الصلة مثل: الكفاءة و الفعالية و له ميادين عديدة مثل: الأداء البشري، الأداء الاقتصادي، الأداء المالي...الخ.

لهذا فإنه من الصعب إيجاد تعريف جامع مانع للأداء، كما أن قياس أداء بدوره في تداخل مع مصطلح تقييم الأداء وتقويم الأداء فهناك من لا يفرق بين هاته المصطلحات باعتبار أن الهدف من القياس هو التقييم ومن ثم التقويم واتخاذ الإجراءات التصحيحية لبلوغ الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة وهذا ما أدى إلى بناء أنظمة لقياس الأداء.

سيتم التطرق في هذا الفصل إلى نظم قياس الأداء من خلال ثلاثة مباحث موزعة على النحو التالي:

المبحث الأول: ماهية قياس الأداء؛

المبحث الثاني: لوحة القيادة؛

المبحث الثالث: بطاقة الأداء المتوازن.

المبحث الأول: ماهية قياس الأداء

شكل الأداء وقياسه ولازال يمثل إشكالية ومهمة رئيسية لإدارة المؤسسة، نظرا لارتباطه بالعديد من المفاهيم مثل الكفاءة والفعالية وشموله على عناصر كثيرة مثل رقم الأعمال، الأرباح، وقد بدأ قياس الأداء في البداية بوسائل ونماذج بسيطة وبمؤشرات مالية فقط ثم تطورت السبل والنماذج.

المطلب الأول: مفهوم قياس الأداء

تعددت تعاريف قياس الأداء نظرا لتعدد آراء ووجهات الباحثين، وقبل التطرق إلى

مفهوم قياس الأداء، وجب أولا تعريف الأداء هذا الأخير الذي له ميادين عديدة مثل الأداء المالي، الأداء الاقتصادي، الأداء البشري مما يجعل من الصعب إعطاء تعريف جامع للأداء.

أولا: تعريف الأداء

تعددت تعاريف الأداء نظرا لتعدد وجهات نظر الكتاب و المهتمين ومن بين تعاريف الأداء ما يلي:

تعريف 01: يتمثل الأداء في أي أداء سواء كان بشري أو مادي أو إلى غير ذلك طالما كان هذا الأداء يدخل ضمن نظام العمل وكيفية انجازه والإجراءات اللازمة له[1].

تعريف 02: الأداء يعني انجاز الأهداف التنظيمية مهما كانت طبيعتها ونوعيتها، والأداء متعدد الأبعاد فهو موضوعي ويعتمد على المعايير المختارة[2].

تعريف03: هو النتائج المتحققة نتيجة تفاعل العوامل الداخلية على اختلاف أنواعها والتأثيرات الخارجية واستغلالها من قبل المؤسسة في تحقيق أهدافها.

فالتعريف الأول أعطى مفهوما شاملا للأداء و لم يحدد له مجالا معينا، حيث اعتبر الأداء أي عمل منجز من طرف عنصر ما يدخل في نطاق عمل معين و اتخاذ الإجراءات اللازمة لانجاز هذا العمل.

[1] أحمد محمد المصري،التخطيط والمراقبة الإدارية،مؤسسة شباب الجامعة،مصر،2006،ص:142.

[2] Mariam DAHMANE, ver un pilotage mutidimentionnel de la performance, cas du déploiement du balanced scorecard dans un groupe, memoir de master specialise en controle de gestion, ISCAE, MARROC, November 2006, p:24.

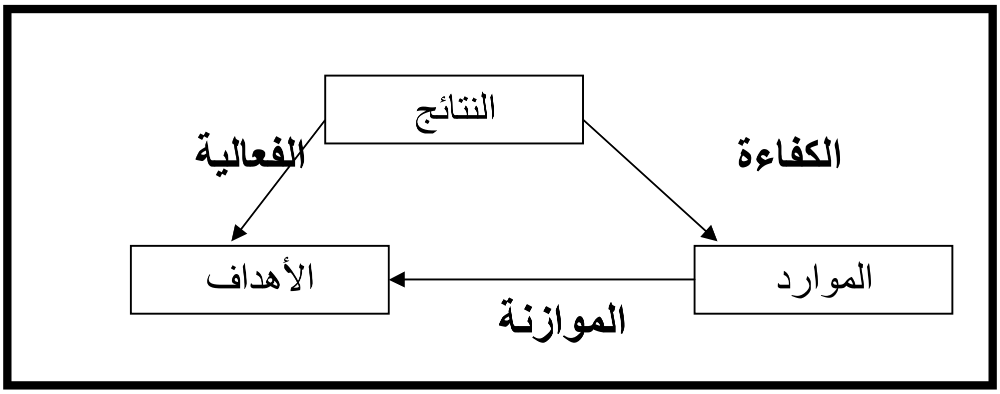
أما التعريف الثاني فحصر الأداء في انجاز الأهداف على اختلاف أنواعها، وأشار إلى أن الأداء متعدد الأبعاد والمجالات واعتماده على المعايير الموضوعة لقياس هذا الأداء.

أما التعريف الثالث فحصر الأداء في النتائج المتحققة نتيجة تفاعل مجموعة من العناصر لتحقيق أهداف المؤسسة.

وهناك من يعتبر بأن الأداء يشير إلى النشاطات بالإضافة إلى النتائج المحققة من جراء القيام بهذه النشاطات.

بينما يرى Bartoli "بأنه يمكن تعريف أداء المؤسسة من خلال العلاقة بين عناصر: نتائج – موارد – أهداف، والأبعاد: الكفاءة، الفعالية، والموازنة." كما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم (05): مثلث الأداء



المصدر: ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية(المؤسسة العمومية بالجزائر) ، دار المحمدية العامة، الجزائر،2010، ص:13.

ثانيا: تعريف قياس الأداء

تعريف01: قياس الأداء هو التجميع المنظم وتقرير البيانات لتتبع العمل المنتج والنتائج المنجزة [1].

تعريف 02: فلسفة للتعلم المستمر بحيث تستعمل التغذية العكسية لتحديد الانجازات وإجراء التعديلات المتواصلة على الاستراتيجيات والمبادرات لضمان جودة الخدمات للتجاوب مع التغيرات المستمرة والتي قد تنتج من المحيط الداخلي والخارجي[1].

[1] Patricia Lichiello, guidebook for Performance Measurement, Turning Point, National Programme Office, Washington, 2010,disponible sur :http ;//www.depts.washington.edu/hpap/ consulate le19/02/2011. P : 09.

تعريف 03: عملية الحكم على كفاءة نجاح تقرير الوحدة عن طريق الحصول على موارد اقتصادية وكفاءة وفعالية توزيعها، في بلوغ أهدافها، قياس الأداء ممكن أن يركز على المعلومات المالية وكذلك غير المالية[2].

تعريف04: عملية قياس الأداء تعني التعرف على مستويات الأداء الفعلية في ضوء المعايير والمؤشرات التي سبق تحديدها[3].

تعريف 05: يراد بقياس الأداء أو تقويم الأداء قياس أداء أنشطة الوحدة الاقتصادية مجتمعة بالاستناد على النتائج التي حققتها في نهاية الفترة المحاسبية، التي عادة ما تكون سنة تقويمية واحدة، بالإضافة إلى معرفة الأسباب التي أدت إلى النتائج أعلاه واقتراح الحلول اللازمة للتغلب على تلك أسباب النتائج السلبية بهدف الوصول إلى أداء جيد في المستقبل[4].

تعريف06: يتطلب القيام بقياس الأداء أن تحدد الإدارة متى سوف تتم عملية القياس، كذلك على الإدارة أن تحدد نوعية المقاييس التي سوف تستخدم في قياس الأداء وأن تحرص على خلق التوازن بين المقاييس الكمية و المقاييس النوعية[5].

فالتعريف الأول ركز على أن قياس الأداء ما هو إلا عبارة عن تجميع منظم البيانات عن العمل المنتج والنتاج المنجزة ولم يتطرق إلى عملية مقارنة بين ما تم الحصول عليه من نتائج وما هو مخطط له أي غياب مقاربة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية.

أما التعريف الثاني اعتبر قياس الأداء كأداة أو كوسيلة للتعلم المستمر بحيث أن الهدف منه التغذية العكسية، وبالتالي عملية المراقبة واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

أما التعريف الثالث فأشار إلى أن قياس الأداء يمكن أن يشمل المعلومات المالية والمعلومات غير المالية، كما أضاف هذا التعريف الهدف من قياس الأداء وهو عملية تقييم أو الحكم على نجاح أو فشل المؤسسة أو الوحدة.

---

[1] Brayan Shane, Performance Measurement System: A Leadership-Driven Methodology, February28, 2004, disponible sur www.gigapedia.comconsulte le 27/12/2010. P : 01 .

[2] Jasmin Harvey, Performance Measurement, The Chartered Institute of Management Accountants, March 2008, United kingdom,disponible sur www.hbr.org consulte le 19/12/2010. P: 03.

[3] سيد محمد جاد الرب،مؤشرات ومعايير قياس وتقييم الأداء،مدخل استراتيجي للتحسين المستمر والتميز التنافسي،الدار الجامعية،مصر،2009،ص: 18.

[4] مجيد الكرخي،تقويم الأداء باستخدام النسب المالية،دار المناهج للنشر و التوزيع،عمان،الأردن،ط1، 2007،ص: 31.

[5] إسماعيل محمد السيد، الإدارة الإستراتيجية مفاهيم وحالات تطبيقية، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر، 1990، ص: 382.

أما التعريف الرابع فأشار إلى أن عملية قياس الأداء تتطلب وضع معايير ومؤشرات تسبق عملية قياس الأداء وركز على الهدف من عملية قياس الأداء وهي التعرف على مستويات الأداء الفعلية.

أما التعريف الخامس فلم يفرق بين قياس الأداء وتقويم الأداء باعتبار أن الهدف من القياس هو التقويم أي معرفة الأسباب التي أدت إلى النتائج السلبية ومحاولة تلافيها مستقبلا.

أما التعريف السادس فركز على متطلبات القيام بعملية قياس الأداء من حيث توقيت القياس ونوعية المقاييس والموازنة بينها.

ومنه يمكن تعريف قياس الأداء بأنه العملية المستمرة التي من خلالها يتم التعرف على مدى نجاح الفرد أو المؤسسة في بلوغ أهدافها ومحاولة التعرف على الانحرافات باستخدام مجموعة من البيانات.

و تجدر الإشارة إلى أن عملية قياس الأداء هي عبارة عن حلقة من حلقات النظام الرقابي في المؤسسة.

ثالثا: تصنيف مقاييس الأداء

يمكن تصنيف معظم مقاييس الأداء إلى التصنيفات الستة (06) الآتية، ولكن يوجد بعض التصنيفات الخاصة لبعض المؤسسات حسب طبيعة عملها، أما التصنيفات الستة (06) الشائعة فهي كما يلي [1]:

1- **الفاعلية:** هي خاصية من خصائص العمليات والتي تشير إلى درجة مطابقة المخرجات لمتطلبات المؤسسة.

2- **الكفاءة:** هي خاصية من خصائص العمليات والتي تشير إلى درجة خروج عمليات المؤسسة بالناتج المطلوب بأدنى كلفة من الموارد.

3- **الجودة:** هي مستوى تلبية المنتج أو الخدمة لمتطلبات وتوقعات العملاء.

4- **التوقيت** : هذه الخاصية تقيس مدى انجاز العمل بشكل صحيح وفي الوقت المحدد له، إذ لابد من وضع معايير خاصة لضبط توقيتات الأعمال، وعادة ما لا تستند مثل هذه المعايير على متطلبات العملاء.

[1] وائل محمد صبحي إدريس وطاهر محسن منصور الغالبي، سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، ط01، 2009، الأردن، ص: 77 .

5- **الإنتاجية:** وهي القيمة المضافة من قبل العملية مقسومة على قيمة العمل ورأس المال وجميع المستلزمات المستخدمة.

6- **السلامة:** هذه الخاصية تقيس جانب اللياقة العامة الكلية للمؤسسة وبيئة العمل للعاملين.

ويمكن توضيح التصنيفات الستة (06) السابقة لمقاييس الأداء كما يلي:

الجدول(05): تصنيفات مقاييس الأداء

المقياس	يقيس	يعبر عنه بالنسبة التالية
الكفاءة	قدرة المؤسسة على استخدام الموارد	المدخلات الفعلية إزاء المدخلات المخططة.
الفعالية	مستوى قدرة المؤسسة على تحقيق الأهداف	المخرجات الفعلية إزاء المدخلات المخططة.
الجودة	مدى انجاز وحدة العمل بشكل صحيح . تحدد المعايير هنا حسب احتياجات العملاء	عدد الوحدات المنتجة بشكل صحيح إزاء إجمالي عدد الوحدات المنتجة.
التوقيت	مدى انجاز وحدة العمل في الوقت المحدد. تحدد المعايير هنا حسب احتياجات العملاء.	عدد الوحدات المنتجة في الوقت المحدد إزاء إجمالي عدد الوحدات المنتجة.
الإنتاجية	حجم الموارد التي تستخدم لإنتاج وحدة عمل معينة.	المخرجات إزاء المدخلات.

Source: Will Artley and Suzanne Stroh, The performance-Based Management establishing an Integrated performance measurement System, Volume 2, California, September, 2001,disponible sur www.orau.gov/pbm/ consulte le 19/03/2011. P: 37.

وهناك من يقسم مقاييس الأداء إلى خمسة أنواع كما يلي [1]:

مقاييس المدخلات: تستخدم هذه المقاييس لفهم الموارد البشرية والمالية التي تستخدم لغرض الوصول إلى المخرجات والنتائج المطلوبة.

[1] وائل محمد صبحي إدريس وطاهر محسن منصور ألغالبي، مرجع سبق ذكره، ص: 75 .

مقاييس العمليات: تستخدم لفهم الخطوات المباشرة في إنتاج المنتج أو الخدمة وحساب الوقت المستغرق في كل خطوة.

مقاييس المخرجات: وتستخدم لقياس المنتج أو الخدمة التي تقدمها المؤسسة.

مقاييس المحصلات: يتم استخدامها لقياس النتائج المتحققة فعلا أو المتوقعة.

مقاييس التأثير: تستخدم لقياس الآثار الناتجة عن تنفيذ برنامج معين أو عدم تنفيذه.

رابعا: مداخل قياس الأداء: يعتبر قياس الأداء قديم منذ أن بدأ الإنسان يمارس النشاطات الاقتصادية، فكان يعتمد على قياس الأمور المالية فقط، ونتيجة للتقدم الحاصل في مجال الأعمال كان لزاما على المؤسسات تطوير معايير غير مالية لقياس الأداء بشكل عام. وفيما يلي بعض مداخل قياس وتقييم الأداء[1]:

1- مدخل أصحاب المصالح: تقوم بعض المؤسسات بوضع مقياس أو أكثر للأداء تقابل أهداف كل مجموعة من أصحاب المصالح مع المؤسسة، وهذا يشير إلى وجود أكثر من هدف تسعى المؤسسة إلى تحقيقه، أي الأهداف التشاركية، الأمر الذي يتطلب توفير الحد الأدنى من التنسيق بين الأهداف بحيث تخدم جميعها الهدف العام للمؤسسة.

2- مدخل لوحة القياس: وهي عبارة عن أداة تستخدمها الإدارة العليا في المؤسسة لإلقاء نظرة سريعة على عملياتها والبيئة المحيطة بها، تتضمن لوحة القياس مجموعة من المؤشرات المتعلقة بالأداء للمستويات التنظيمية المختلفة، وسيتم التطرق لها في المبحث الموالي.

3- مدخل القيمة الاقتصادية المضافة: وهذا مقياس مركب من مؤشرات الأداء المالي، وهذه تزود المؤسسة بمعلومات عن قيمة العمليات، أي القيمة المالية لكل عملية رئيسية تقوم بها المؤسسة، وهذه تساعد الإدارة العليا على وضع نظام للحوافز وأنظمة الرقابة.

4- مدخل التميز في الأعمال: يستند هذه النموذج إلى تسعة محاور رئيسية حيث يعطى لكل منها وزنه الخاص به وهذه المحاور هي:

أ- **القيادة:** وتعني توجيه مديري الإدارات في المؤسسة وكيفية توجيه هؤلاء للموظفين للقيام بالأعمال والنشاطات المسندة إليهم.

[1] إبراهيم الخلوف الملكاوي، إدارة الأعمال باستخدام بطاقة التنقيط المتوازن، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2009، ص ص : 40 . 41 .

ب-**الموارد البشرية:** من حيث مؤهلاتهم العلمية والعملية ومدى تطوير أنفسهم والقيام بالأعمال المناسبة لتحقيق الهدف وكيفية توحيدهم تجاه تحقيق الهدف.

ت-**السياسة والإستراتيجية:** وتشير إلى كيفية تحديد الاتجاه الاستراتيجي وتحديد الخطط الرئيسية والأعمال الفرعية والنشاطات.

ث-**الشراكة والموارد:** وتشير إلى كيفية اختيار الشركاء وكيفية استغلال الموارد المتاحة وإدارتها.

ج- **العمليات:** أي كيفية تصميم العمليات وإدارتها وتحسينها في المؤسسة.

ح-**نتائج الموارد البشرية:** أي تحديد احتياجات وتوقعات وطموحات العاملين ووضع مؤشرات لقياس ذلك.

خ-**نتائج العملاء:** أي كيف تحدد المؤسسة توقعات العملاء وكيفية تحقيقها لإرضاء العملاء وكسب ولائهم.

د- **نتائج المجتمع:** وتشير إلى توقعات واحتياجات وطموحات المجتمع الذي تتواجد به المؤسسة.

ذ- **نتائج الأداء الرئيسية:** وتقيس مدى تحقيقها الأهداف لإدخال التحسينات عليها إذا لزم الأمر.

ويلاحظ أن هذا النموذج يمكن من النظر إلى المؤسسة بطريقة شمولية لجميع الأعمال والعمليات التي تقوم بها المؤسسة والتي تؤثر عليها من جميع النواحي.

5- مدخل بطاقة الأداء المتوازن: وهذا المدخل ينظر لأداء المؤسسة من أربعة نواحي وهي الناحية المالية، ناحية الزبائن، ناحية العمليات الداخلية، وأخيرا ناحية التعلم والنمو، وسيتم التطرق إليه في المبحث الثالث من هذا الفصل.

المطلب الثاني: فوائد قياس الأداء وأهميته

تعتبر عملية قياس الأداء ذات فائدة كبيرة بالنسبة لجميع المؤسسات سواء تلك الهادفة للربح أو التي لا تهدف للربح، نظرا لما يوفره من معلومات تفيد إدارة المؤسسة في مجالات عديدة منها الرقابة واتخاذ القرارات.

أولا: فوائد قياس الأداء

قياس الأداء الفعال هو مفتاح الإدارة الفعالة في المؤسسة، وتسعى هذه الأخيرة إلى الاجتهاد في تطوير نظام لقياس أدائها وهذا للتحكم في محيطها الداخلي والتأقلم مع محيطها الخارجي، ومن بين الفوائد المبتغاة من نظام قياس الأداء الفعال ما يلي[1]:

تحسين اتخاذ القرار والمراقبة: من الصعب اتخاذ القرار الصحيح بدون فهم جيد لأداء المؤسسة، هيكل قياس الأداء المتعدد الأطراف يعني أن القرارات المدعمة تمكن من التحسين في كل مستويات المؤسسة، هذه المجموعة من القرارات تخص أداء العاملين إلى القرارات الإستراتيجية التي تتخذ من طرف مجلس الإدارة.

تدعيم التخطيط الاستراتيجي وتحديد الأهداف : القدرة على قياس الأداء والتقدم (التطور) تعطي معنى لعملية تطوير الخطط الإستراتيجية والأهداف .

نظام قياس الأداء الفعال يجب أن يركز على الربط بين المستوى التشاركي مع الإدارة والمستويات العملية (التنفيذية) في هذه الطريقة، اتخاذ القرار ونتائج النشاطات والمراقبة هي في نفس الخط مع الإستراتيجية.

تحسين التواصل: ترابط تحديد الأهداف وتقرير النتائج يمكن أن يزيد الموظفين والملاك لفهم ودعم الاستراتيجيات والقرارات، كذلك تزود بلغة شائعة التي تشجع التشارك في المعرفة بين الأقسام.

المسؤولية: قياس وتقرير الأداء يعطي لمتخذي القرار أداة هامة لبلوغ المحاسبة (المسؤولية) للعاملين وللمستويات التنظيمية، هذه العلاقات تصبح أكثر وضوحا عندما تقاس النتائج و المدخلات بمعيار مقبول عادة.

[1] Jasmin Harvey, op. cit., P: 07.

ثانيا: أهمية قياس الأداء: يشكل قياس الأداء أهمية بالغة للمؤسسات، ويمكن إجمال أهمية قياس الأداء فيما يلي[1]:

- يوفر قياس الأداء معلومات حول سير العمليات في المؤسسة ومعدل اقترابها من تحقيق الأهداف، وبالتالي يساعد على تركيز الجهود صوب تحقيق الأهداف؛
- يساعد على حث المنظمات على انجاز ما يجب انجازه، وبالتالي يسهم بتوفير الموارد اللازمة لذلك بشكل أكثر دقة؛
- تحسين إدارة المنتجات والخدمات وعملية إيصالها للعملاء؛
- تحسين عملية الاتصالات الداخلية في المؤسسة، وكذلك الاتصالات الخارجية مع العملاء وهذا يؤدي إلى خلق مناخ ايجابي داخل المؤسسة ويؤثر إيجابا على العمليات التي تتم داخلها وخارجها؛
- يساعد بالتركيز على الخطة الإستراتيجية للمؤسسة؛
- تقديم صورة واضحة حول تكاليف تنفيذ البرامج والأنشطة أول بأول؛
- يسهم بشكل كبير في حل المشاكل من خلال البيانات والمعلومات التي يوفرها؛
- زيادة تأثير المؤسسة من خلال تبيان وتوضيح المحاور الأكثر تأثيرا ومن ثم توجيه الجهود ومنح المزيد من التركيز عليها.

المطلب الثالث: خطوات تطوير مقاييس الأداء ومآخذها

سبق وأن تم التطرق إلى فوائد وأهمية قياس الأداء، غير أن إعداد مقياس للأداء يتطلب مجموعة من المراحل والخطوات لتكون هذه المقاييس ذات فعالية وتؤدي الدور المنوط بها.

أولا: شروط تطوير نظام قياس الأداء: يؤدي نظام قياس الأداء في المؤسسة ثلاث وظائف وهي التنسيق مع أصحاب المصالح في المؤسسة، والمتابعة بحيث كل النتائج يجب أن تناقش، بالإضافة إلى عملية التشخيص.

ولكي يقوم نظام قياس الأداء بالوظائف سابقة الذكر ينبغي أن تتوفر فيه الشروط الموالية[2]:

- نظام قياس الأداء يجب أن يدمج كليا مع إستراتيجية الأعمال؛

[1] إبراهيم الخلوف الملكاوي، مرجع سبق ذكره ، ص ص: 37-38 .

[2] Jasmin Harvey,op. cit., P : 09 .

- نظام قياس الأداء يجب أن يكون نظام دائم للتغذية العكسية ومراجعة النتائج الحقيقية مع الخطط الأصلية وقياسات الأداء نفسها؛
- نظام قياس الأداء يجب أن يكون شامل، يحتاج أن يحتوي مجموعة من العناصر التي تساهم في نجاح المؤسسة مثل: الأداء التنافسي، نوعية الخدمة والإبداع، هذه تحتاج مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية؛
- النظام (قياس الأداء) يجب أن يكون خاص ومدعم في المؤسسة؛ التطبيق يجب أن يكون من الأعلى إلى الأسفل ليتمكن الأفراد من تحديد الإستراتيجية بإمكانهم تحديد الأهداف وتطوير قياسات المستوى الأعلى المناسب؛ هذه يجب أن تمر من الأسفل إلى باقي المؤسسة؛ المستويات الأخرى في المؤسسة يجب أن تحدد قياسات خاصة بها بالتشاور مع المستوى الأعلى، وهذه يجب أن تكون متوافقة مع قياسات المستوى الأعلى؛
- القياسات تحتاج أن تكون معقولة وقابلة للتحقيق، قياسات الأداء تستعمل لمكافأة أداء المسيرين، التقييم يجب أن يشمل العناصر التي تحت مراقبتهم المباشرة فقط؛
- نظام قياس الأداء ونتائج التقرير تحتاج أن تكون بسيطة، واضحة وقابلة للفهم، خاصة بالنسبة للوظائف غير المالية، هناك حاجة لتحديد الأولويات والتركيز حتى يتم قياس مؤشرات الأداء الأساسية للعمليات الإستراتيجية.

ثانيا: مآخذ قياس الأداء: هناك خمس نقاط أساسية تبين مآخذ قياس الأداء و هي[1]:

1- **صعوبة تحديد أسباب ونتائج محصلات القياس:** يمكن لمحصلات أو مخرجات القياس أن تكشف عن أثر برامج المنظمة، لكن عدم وجود البيانات يؤدي إلى صعوبة التحقق من دور البرامج وأثرها على تلك المخرجات.

2- **إن النتائج الضعيفة لا تشير بالضرورة إلى ضعف التنفيذ:** في حال عدم تلبية أهداف الأداء، فلا بد وأن يكون هنالك شئ ما خطأ، لكن معلومات الأداء بحد ذاتها لا توفر التفسير أو التبرير لكنها توفر للمؤسسة مؤشر يبين ضرورة القيام بالبحث والاستقصاء لمعرفة السبب. وعندها ينبغي

[1] وائل محمد صبحي إدريس وطاهر محسن منصور الغالبي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 72-73 .

على المؤسسة أن تكون قادرة على توضيح نتائج الأداء وأن تحدد وتعالج العوامل المساهمة في ذلك.

3- **إن الأرقام والنسب الإحصائية لا تعالج عيوب العمليات:** هنالك مخاطرة أيضا عندما تصبح أهداف الأداء مجرد أرقام إحصائية، حيث أن تحديد غايات رقمية لا يؤدي إلى تحقيق التحسينات في العملية، بل لابد من التعرف إلى التحديات وتغيير العمليات، وهذا هو المطلوب من أجل تحسين الأداء وتحقيق النتائج المرغوبة.

4- **المقاييس هي مجرد صورة تقريبية للنظام الفعلي:** يوفر قياس الأداء أداة جيدة للإدارة والتحسين المستمر، غير أن الأفراد يمكن أن يحاولوا التلاعب بالنظام بصورة تبدو فيها برامجهم وكأنها متميزة وجيدة، بالإضافة إلى ذلك ربما لا تتوفر بيانات دقيقة للاستناد إليها في اتخاذ القرارات، وهذه تعتبر من بين جملة الأسباب التي تحتم على مؤسسة الاقتناع بحقيقة أن النظام المقاس لا يمثل بالضرورة نفس النظام الفعلي للأداء.

5- **إن مقاييس الأداء لا تضمن الالتزام بالقوانين واللوائح:** تساعد مقاييس الأداء في صياغة الأساس للإدارة السليمة للأداء، غير أن مقاييس الأداء لا توفر المعلومات حول الالتزام بالقوانين واللوائح أو فاعلية وسائل الرقابة الداخلية، فتجاوز وسائل الرقابة الداخلية أو عدم الالتزام بالقوانين واللوائح يمكن أن يعجل من سرعة العمليات؛ وهكذا يؤدي إلى إحصائيات أداء مرغوبة، لكنها لا تؤدي بالضرورة تحقيق أداء جيد.

وللإشارة فإن المؤسسات قد ترتكب بعض الأخطاء في قياس الأداء، ونادرا ما توجد مؤسسة ليس لديها مشاكل مع نظم قياس الأداء، والتعلم من هذه المشاكل وتفادي البعض منها يعتبر في غاية الأهمية، ومن الأخطاء التي تقع فيها المؤسسات جملة الأخطاء الآتية[1]:

1- **تكديس مجموعة من البيانات:** وهذا يكون نتيجة لكثرة المعلومات وهذا يؤدي بالمسيرين والعاملين لتجاهل جزء من هذه البيانات أو استعمالها بطريقة غير فعالة.

[1] Will Artley and Suzanne Stroh, op. cit., P. P.: 09-10 .

2- **التركيز على المدى القصير:** أغلب المؤسسات يجمعون البيانات المالية والعملية، ويتجاهلون التركيز على قياسات المدى البعيد، مثل: رضا الزبائن والعاملين، جودة المنتجات والخدمات والمسؤولية الاجتماعية المرتكزة.

3- **الفشل في اتخاذ القرارات على أساس البيانات:** العديد من المسيرين يتخذون القرارات عن طريق الحدس والخبرات السابقة وليس على أساس البيانات المتوفرة لديهم.

4- **قتل البيانات:** أحيانا البيانات تلخص إلى درجة أنها تصبح بدون فائدة.

5- **استعمال قياسات قليلة:** فاتخاذ القرارات مبنية على عدد غير كاف من المعلومات هو كذلك من الأخطاء الأساسية فبعض المؤسسات تحاول قياس عدد قليل من المؤشرات لتحصل على صورة كلية للمؤسسة، وغالبية المؤسسات تركز على المؤشرات المالية فقط.

6- **جمع بيانات غير ضرورية ومتناقضة:** كل البيانات يجب أن تقود إلى مقياس نهائي لنجاح المؤسسة.

7- **قيادة الأداء الخاطئ:** الأداء الاستثنائي هو أحد المجالات التي تفشل التركيز على نوع من الأداء يمكن أن يفشل مجالات الأداء الأخرى.

8- **تشجيع المنافسة وإهمال العمل الجماعي:** مقارنة أداء النتائج لوحدة مع وحدة أخرى أو عامل مع آخر أحيانا يخلق منافسة شرسة للوصول إلى الأفضل على حساب تحطيم الحس بالعمل الجماعي. تذكر مقارنة بأهداف الأداء المعلنة .

9- **تأسيس قياسات غير واقعية وغير معقولة:** القياسات يجب أن تتلاءم مع ميزانية المؤسسة وقيود العاملين وقابلة للإنجاز.

10- **الفشل في ربط المقاييس:** المقاييس يجب أن تكون مترابطة بإستراتيجية المؤسسة.

11- **قياس التقدم كثيرا أو نادرا:** يجب أن يكون هناك توازن، قياس تقدم الأداء يمكن أن يؤدي في كثير من الأحيان إلى الإفراط في مجهودات غير ضرورية والإفراط في التكاليف، كما أن عدم متابعة القياس بالقدر الكافي يمكن أن يؤدي إلى تجاهل بعض المشاكل وبعض النقائص التي كان يمكن تفاديها.

12- **تجاهل الزبون:** المسيرون يريدون في الغالب قياس العمليات الداخلية التي تحت مراقبتهم، إلا أن الحقيقة، هي أن الزبون هو الذي يقود أداء المؤسسة فأغلب المؤسسات الناجحة تضع رضا الزبون فوق كل اعتبار.

13- **الخلط في الهدف من نظم قياس الأداء:** هدف نظم قياس الأداء ليس فقط تجميع البيانات، ولكن جمع البيانات لاتخاذ قرارات حاسمة التي تؤدي إلى تحسين عمليات المؤسسة. وأحيانا المسيرين يسألون السؤال الخطأ ويبحثون في المكان الخطأ فمثلا: عوض أن يسألوا عن المشكل يسألوا عن العامل ويبحثون عن الجواب من العاملين عوض أن يبحثوا عن الجواب في عمليات المؤسسة.

المبحث الثاني: لوحة القيادة كأداة للتسيير

تحتاج المؤسسة للاستغلال السريع للعديد من المعلومات وهذا لتقييم وإرشاد ومراقبة الأداء، وهذا ما أدى إلى ظهور لوحة القيادة سنة 1930 على شكل متابعة النسب والبيانات الضرورية التي تسمح للمسير أو القائد بمتابعة تسيير المؤسسة وذلك بمقارنة النسب المحصل عليها مع النسب المعيارية، ليتطور هذا المصطلح في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1948.

المطلب الأول: مفهوم لوحة القيادة

أولا: تعريف لوحة القيادة: تعددت التعاريف الخاصة بلوحة القيادة ومن بينها ما يلي:

تعريف 1: لوحة القيادة هي أداة للتسيير تضم مجموعة من مؤشرات القياس، تسمح بتحقيق التنبؤات في المدى القصير و المتوسط من أجل ضمان بلوغ الأهداف المحددة مسبقا.[1]

تعريف 2:أداة تسمح لمسئول مصلحة بالتنفيذ المستمر لمراقبة الإيرادات و النفقات المرتبطة بمنطقة بحثه، حيث تلفت الانتباه إلى النقاط الجوهرية، كما تعمل على إظهار الميزات غير العادية، بمعنى آخر، تعطي للمسئول المعلومات الضرورية للتصرف في المدى القصير[2].

تعريف3: لوحة القيادة هي أداة مخصصة للمسئول تسمح له بفضل مجموعة من المؤشرات المقدمة بشكل تركيبي لمراقبة نشاط النظام و تحليل الانحرافات ذات المغزى للتنبؤ و اتخاذ القرارات.[3]

تعريف4: لوحة القيادة هي أداة للاتصال و التقرير تسمح لمراقب التسيير بلفت انتباه المسئول بالنقاط الجوهرية في نهاية التحسين.[4]

تعريف5 :جدول ملخص يعد دوريا و يتضمن سلسلة من المؤشرات الجوهرية من أجل متابعة التسيير الكلي للمؤسسة أو التسيير الجزئي لمركز مسؤولية.[5]

---

[1]Jean pierre taieb,les tableaux de bord de la gestion sociale, dunod , 4eme édition, paris, 2004, p:1.
[2]Michel gervais, contrôle de gestion par le system budgétaire, librairie vuibert, 3eme édition , 1994,p:165.
[3]Daniel boix et bernard féminier, manager d'équipe le tableaux de bord facile, 2eme édition, édition d'organization, paris, 2006, p:3.
[4]Claude alazard et sabine separi, contrôle de gestion, 2eme édition, dunod, paris, 1994,p:523.
[5]Yves de rongé et karine cerrada, contrôle de gestion, 2eme édition, pearson edication, paris, 2009,p:252.

تعريف6: لوحة القيادة هي تجميع لمجموعة من المؤشرات الدالة ذات طبيعة تجارية، مالية و تقنية، تفيد في قيادة الأداء في الأجل القصير.[1]

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج ما يلي:

- التعريف الأول اعتبر لوحة القيادة أداة تساعد في التنبؤ القصير و المتوسط الأجل؛
- أما التعريف الثاني فيرى بأن لوحة القيادة تركز على الجانب المالي فقط، حيث تم حصر دورها في مراقبة الإيرادات والنفقات لمصلحة معينة فقط، كما اعتبرها أداة لتوفير المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات؛
- أما التعريف الثالث أشار إلى أن لوحة القيادة مخصصة لمسئول تسمح له بمراقبة النظام الذي يشرف عليه، وأضاف هدا التعريف تحليل الانحرافات، ويلاحظ أن هذا التعريف يعتبر أكثر قبولا لأن أي مراقبة لنظام معين إذا لم تقم على تحليل الانحرافات ومعرفة مسبباتها واتخاذ الإجراءات التصحيحية فلن تكون ذات فعالية؛
- أما التعريف الرابع فتطرق إلى أن لوحة القيادة تعتبر أداة للاتصال تلفت انتباه المسير بالنقاط الجوهرية لنشاط النظام؛
- أما التعريف الخامس فركز على مكونات لوحة القيادة، وهي مجموعة مؤشرات جوهرية هدفها متابعة التسيير الكلي للمؤسسة أو لمركز مسؤولية، ومنه يتم استنتاج نوعين من لوحة القيادة، لوحة القيادة للمؤسسة، ولوحة القيادة لمركز مسؤولية؛
- أما التعريف السادس فاعتبر أن لوحة القيادة هي عبارة عن تشكيل عدة مؤشرات لها مدلولها، و قد تكون طبيعة هذه المؤشرات تجارية أو مالية أو تقنية لها دور ايجابي في توجيه الأداء في الأجل القصير.

وكخلاصة يمكن استخلاص التعريف الموالي:

لوحة القيادة هي أداة تتكون من مجموعة من المؤشرات تساعد المسير في اتخاذ القرارات.

[1] BEATRICE et Francis GRANDGUILLOT, l'essentiel du contrôle de gestion , gualino éditeur,lextenso éditions,4eme édition, PARIS , 2009, p.p. : 121.

ثانيا : أنواع لوحة القيادة : تتنوع لوحة القيادة حسب طبيعة المسؤوليات المتواجدة بالمؤسسة و عموما نجد الأشكال التالية[1] :

1- **لوحة قيادة الاستغلال (الوظيفية):** تساغ بشكل يجعل منها وسيلة مساعدة لتقييم أداء وظيفة ما، حيث توفر المعلومات المباشرة و المفهومة في الظرف الزمني الملائم و تتفرع إلى:

- **لوحة قيادة مالية :** تمدنا بجميع المعلومات المتعلقة بالحالة المالية للمؤسسة من مداخيل تكاليف (أجور، علاوات، تكاليف خارج الاستغلال.... الخ)
- **لوحة قيادة اجتماعية:** هذه اللوحة تمدنا بجميع المعلومات بالمستخدمين المهنية منها والاجتماعية (عدد المستخدمين، الإطارات، التوظيف، التكوين، حوادث العمل... الخ).
- **لوحة قيادة تقنية :** هذه اللوحة تمس الجانب التقني (عدد الآلات، حالات العطب، الصيانة ...الخ).
- **لوحة قيادة الخزينة:** تمدنا بجميع حقوق المؤسسة (أرصدة مختلف الحسابات، الديون ...الخ.)

2- لوحة قيادة التسيير : وهي تتعلق بكل جوانب نشاط المؤسسة أي أنها حصيلة تفاعل مختلف الأنواع السابقة تحتوي على المؤشرات و المعلومات الأساسية لمتابعة النشاط حسب الاتجاهات و السياسات المسطرة، و هدفها متابعة النتائج و مراقبة التنفيذ المحقق بين مستويات المؤسسة توجه إلى المديرية العامة.

ثالثا: أدوات لوحة القيادة: يتغير محتوى لوحة القيادة تبعا لـــ: المسئولين المعنيين، المستوى التسلسلي والمؤسسات، ومع ذلك معظم لوحات القيادة لها نفس[2]:

- التصور العام؛
- الأدوات المستخدمة.

[1] محمد خليل و آخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث و الدراسات الاقتصادية. www.rr4ee.net، تاريخ الاطلاع : 07 .2011/05/

[2] Claude alazard, contrôle de gestion, 2eme édition , op.cit,p:528.

1- التصور العام: تصميم وتشكل لوحة القيادة يضم أربعة مناطق كما يوضحه الشكل التالي:

الشكل(06): التصور العام للوحة القيادة

لوحة القيادة للمركز			
	النتائج	**الأهداف**	**الانحرافات**
فئة 1 : * مؤشر – أ – * مؤشر – ب – فئة 2 :			

منطقة المعلمات الاقتصادية ← منطقة النتائج ← منطقة الأهداف ← منطقة الانحرافات

Source : Claude alazard, contrôle de gestion, 2eme édition, op.cit, p:528.

منطقة المعلمات الاقتصادية: تحتوي على مختلف المؤشرات الأساسية في تصوير لوحة القيادة، وكل فئة من المؤشرات توافق محاور ذات وزن اقتصادي دال.

منطقة النتائج الحقيقية: تقدم النتائج عن طريق فترة أو مجمعة، وتخص المعلومات المستخلصة من النشاط مثل: كمية المواد المستهلكة، ساعات العمل. أو عناصر ذات طبيعة نوعية مثل: الهامش، قيمة الأعباء، النتائج الوسيطية (قيمة مضافة، القدرة على التمويل الذاتي).

منطقة الأهداف: تظهر الأهداف الخاصة بالفترة، وتقدم جزئية أو مجمعة (تطابق فترة النتائج).

منطقة الانحرافات : تكون الانحرافات مشروحة حسب القيمة الصافية المطلقة أو نسبية، مثل: المراقبة الموازنية.

2- الأدوات المستخدمة: من أكثر الأدوات استخداما هي: انحرافات النسب، البيانات والأرقام المنبهة.

2-**1**- **الانحرافات:** تسمح مراقبة الموازنات بحساب مجموعة من الانحرافات، يعني كشف الانحرافات التي تقدم فائدة للمرسل إليه لوحة القيادة، وكقاعدة عامة، يجب أن تقدم لوحة القيادة المعلومات الضرورية فقط للمستوى التسلسلي المرسلة إليه والى المسئول الذي يمكنه التدخل.

2-2- **النسب:** النسب هي تقارير ذات دلالة كبيرة، وبصفة عامة، في النسب يجب احترام المبادئ التالية:

- نسبة واحدة ليس لها دلالة، لكن تطورها عبر الزمان أو المكان يعطي دلالة أكبر؛
- يجب تحديد في التقرير طبيعة تغير النسبة(هل هي نتيجة تحسن الوضعية)؛
- طبيعة النسبة تختلف باختلاف المرسلة إليه والمستوى التسلسلي.

2-3 **الرسوم البيانية:** تسمح بملاحظة التطورات وأخذ بعين الاعتبار التغيرات واتجاهاتها وميلها.

2-4 **الأرقام المنبهة:**هي حدود تحدد من طرف المؤسسة وتعتبر كمتغير نشاط، وتجاوزها يجبر المسئول على اتخاذ إجراءات تصحيحية.

أما عن نوعية المعلومات التي تحتويها لوحة القيادة فقد تكون:

- ✓ لوحة القيادة تحتوي أولا على معلومات محاسبية وموازنية تسمح بمتابعة التكاليف والنتائج لمركز مسؤولية بالمقارنة مع التنبؤات الموازنية، وتحتوي خصوصا كل عناصر الإيرادات والتكلفة المهمة بالقيمة المطلقة أو التي تسمح للمسير بأن يكون له تأثير غير مهمل؛
- ✓ كذلك تحوي معلومات حول مستوى النشاط ودرجة الفعالية لقسمه، بطريقة تضمن بأن تكون له القدرة على ترجمة الإيرادات والتكاليف المحددة مسبقا؛
- ✓ يمكن كذلك أن تحتوي على معطيات خارج مسؤوليته، معلومات تعطي للمسئول نظرة كلية على دائرته، والقدرة على التموقع في السياق الخاص به

المطلب الثاني: مبادئ ومنهجية إعداد لوحة القيادة

بما أن لوحة القيادة تعتبر أداة في خدمة المسئول بصفة خاصة والإدارة بصفة عامة، ولكي تكون هذه الأداة فعالة في خدمة مستعملها، يجب أن يتم إعدادها وفق أسلوب علمي حتى تقوم بالدور المنوط بها على أكمل وجه.

أولا: مبادئ لوحة القيادة: تسمح لوحة القيادة بلفت انتباه المسئولين إلى النقاط الجوهرية في تسييرهم، لذلك فهي تقوم على ثلاث مبادئ هي[1]:

1- **الترابط مع الهيكل التنظيمي:** إحدى المآخذ المعاكسة لنظم المعلومات المحاسبية التقليدية هي لا مركزية المسؤولية، فتقسيم لوحة القيادة يجب أن يحترم تقسيم المسؤوليات والمستويات التسلسلية، ففي هرم كل مسؤولية هناك اتجاهين:

- استقبال تفويض للسلطة من المستوى التسلسلي الأعلى؛

- تفويض إلى مستوى أدنى جزء من المسؤولية.

هذه الهيكلة تخضع كل مستوى مسؤولية لثلاث أنواع من الاتصال:

- اتصال نازل حينما يعطي كل مستوى تفويض للسلطة لأهداف منسقة متفاوض عليها مع المستوى الأدنى؛

- اتصال مستقيم بين المسؤوليات في نفس المستوى التسلسلي؛

- اتصال صاعد عندما يقوم المستوى بتحليل الأهداف المتحققة المستقبلية.

شبكة لوحة القيادة هي آلية تتميز بالخصائص التالية:

- كل مسئول له لوحة قيادة خاصة به؛

- كل لوحة قيادة لها حد من النتائج التي يجب أن تظهر في لوحة القيادة للمستوى التسلسلي الأعلى؛

- كل لوحة قيادة من نفس المستوى التسلسلي يجب أن تراعي نفس الهيكل للسماح بتجميع المعطيات؛

- تكريس معلومات لوحة القيادة يجب أن يحترم الخط التسلسلي.

---

[1] Claude alazard, contrôle de gestion, 2eme édition, op.cit, p.:523.

2- **المحتوى الإجمالي والمجمع:** على المسئول اختيار المعلومات المهمة لتسيير الخاص به بين مجموع المعلومات المتاحة، وذلك بتحديد المؤشرات الملائمة لمجال عمله وللتفويض المستقبل.

وعليه، محتوى لوحة القيادة دائما غير واضح، لوحة القيادة يجب أن تكون إجمالية وتجمع كل العناصر الحساسة في حقل مرئي، لوحة القيادة دائما تعرض بنظرة واضحة، لوحة القيادة تحيي الأحداث ومتغيراتها المسجلة في فترة معينة أو المنجزة.

3- **سرعة الإعداد والنقل:** غالبا ما يفضل الحصول على معطيات حقيقية مقدرة بدلا من معطيات حقيقية دقيقة لكن متأخرة، لذلك يجب توفر عنصري الدقة والسرعة، فالدور الأساسي للوحة القيادة هو تنبيه المسئولين على تسييرهم لوضع أنشطة تصحيحية سريعة وفعالة، نظرا لهذه السرعة وتكرار المنشورات يسمى الانجلوساكسونيين على المعلومات المجمعة في لوحة القيادة .

ثانيا: منهجية إعداد لوحة القيادة: نلخصها في الشكل الموالي:

الشكل(07): منهجية إعداد لوحة القيادة

المرحلة	الخطوات
المرحلة الأولى: تحديد أهداف المراقبة	تحديد مهمات النظام تحديد تطورات محتوى النظام تحديد أولويات المراقبة تحديد أهداف المراقبة
المرحلة الثانية: تعريف المؤشرات	تحديد المؤشرات الممكنة اختيار المؤشرات تحديد بدقة المؤشرات المختارة تثبيت الترابط بين نظام المراقبة
المرحلة الثالثة: تعريف مؤشرات المراقبة	تحديد تاريخ المراقبة تحديد الأخطاء المسموح بها تحديد طرق الحصول علي المعطيات تشكيل قاموس المؤشرات
المرحلة الرابعة: تشكيل لوحة القيادة	تحديد التصميم (الشكل) إعداد نموذج اختبار النموذج المصادقة على النتائج
المرحلة الخامسة: استغلال لوحة القيادة	جمع المعطيات ترجمة النتائج الإجمالية تحديد الأنشطة التصحيحية تقييم لوحة القيادة

Source : Daniel Boix et Bernard Féminier, op.cit., p. :70.

من الشكل السابق يمكن ملاحظة أن إعداد لوحة القيادة يتم وفق خمسة مراحل أساسية، وكل مرحلة بدورها تتفرع إلى أربعة مراحل جزئية، ويمكن تلخيص أهم ما جاء في الشكل السابق فيما يلي:

المرحلة الأولى: وتعتبر نقطة البداية وأساس لوحة القيادة لأن تحديد الأهداف مسبقا وبدقة يسهل عملية تحقيق هذه الأهداف، وينبغي التركيز على الأهداف الجوهرية.

المرحلة الثانية: تتبلور هذه المرحلة في حصر كافة المؤشرات الممكنة لقياس درجة بلوغ الأهداف، ومن ثم اختيار المؤشرات الملائمة من حيث: سهولة حسابها وبساطة الحصول على المعلومات.

المرحلة الثالثة: بعد تحديد المؤشرات المختارة يتم تحديدها من الخطأ المسموح به وهذه الأخطاء غالبا ما تكون في المعطيات وطرق جمعها.

المرحلة الرابعة: في هذه المرحلة يتم تصور نموذج للوحة القيادة المراد إعدادها.

المرحلة الخامسة : تعتبر هذه المرحلة خلاصة أو القالب الذي توضع فيه خلاصات المراحل الأربعة السابقة، ترجمة المراحل السابقة إلى نتائج وتقييم ما تم بناؤه في المراحل السابقة أي لوحة القيادة.

و من شروط العمل الجيد للوحة القيادة العناصر الموالية:

- ✓ لوحة القيادة يجب أن تتكيف مع شخصية مستعملها، هي أداة تساعد في اتخاذ القرار الذي ينسخ على تصور منطق المسير، على طريقة (تصوره) تمييزه وإدراكه، كذلك بعض المسيرين يفضلون لوحات أرقام، البعض الآخر يفضلون رسوم بيانية والبعض يفضل منحنيات، البعض يستعمل دعائم (وسائل دعم مثل الفيديو والأشرطة)، والبعض الأخر يرضيه استعمال مفكرة أو كراس...الخ . لوحة القيادة هي أداة جد شخصية وتقديمها يتغير تبعا لمستعملها واحتياجاته؛
- ✓ يجب أن تكون لوحة القيادة أداة تركيبية: تضم المعلومات الضرورية لقيادة النشاط بناء على المهمات والأهداف لمركز المسؤولية، يجب إذن تحديد النقاط الجوهرية للمراقبة باستمرار، تحديد مؤشرات تسمح بقياس مستواها، وتعريف قيمة العتبة (منبهات)، لا يجب تجاوزها تحت أي طائلة بالنظر إلى الوضعية الكلية للقسم؛

- ✓ لوحة القيادة يجب أن تقدم المعلومات بسرعة، أحيانا بعد أيام فقط من النشاط، وبمخاطرة تقريبا كبيرة، يجب أن تعطي قياس للنتائج الأساسية، وعليه رقم قريب ولكنه متاح بسرعة أفضل من رقم محدد ولكنه يقدم متأخر، بالمقابل معلومات إضافية ناتجة عن ظاهرة غير مؤكدة ولكنها مهمة لنشاط مركز مسؤولية أو للمؤسسة إضافة إلى تحسين المعطيات يكون دوريا (متكررا)؛
- ✓ نشر (إصدار) لوحة القيادة يجب أن يتكيف مع احتمالات نشاط المسؤولين، بصفة عامة، يجب أن يتوافق مع الفترة الأدنى الضرورية للقياس ودفعه للتغيرات التي تحث نشاط مسئول الوحدة المعنية الذي سيخطط لصناعته في الأسبوع، الشهر لمدير المصنع المسؤول عن المتغيرات الهامة القابلة للمراجعة شهريا (أجرة اليد العاملة، طلب على عمالة إضافية، تموين، أمر بالدفع، طريقة الإنتاج...الخ)؛
- ✓ لوحات القيادة لمختلف المستويات التسلسلية يجب أن تنسق بطريقة بحيث كل مستوى يوفر المعلومات الضرورية له، لكن تلائم نوع قاعدة المعلومات يبقي نفسها، هذا يدل على أن المعطيات المشكلة (المكونة) للوحة القيادة للمستويات العليا يجب أن تتوافق مع اندماج نفس المعطيات التسلسلية الدنيا، في الواقع إذا كانت طرق (منهجيات) حجز (الحصول) المعلومات كانت مختلفة حسب المستويات التسلسلية، هذا يؤدي إلى سوء تفاهم على المصدر وتؤدي إلى مناقشات وصراعات لا يمكن إهمالها.

المطلب الثالث: دور وأهداف لوحة القيادة

تؤدي لوحة القيادة عدة أدوار في عملية تسيير المؤسسة، نظرا لما تحتويه من مجموعة من المؤشرات التي تساعد على تتبع ومراقبة أنشطة المؤسسة.

أولا: دور لوحة القيادة:

1- **أداة تساعد في اتخاذ القرار:** غاية لوحة القيادة ليست فقط التأمل في الأرقام، لكنها تسمح بتنبيه المسئول على تسيير مؤسسته بتحليل الانحرافات، و من ثم ابتكار الإجراءات

التصحيحية بالرجوع إلى المستوى التسلسلي (إن كان ضروريا) من أجل إعادة تنسيق الأهداف، وبالتالي استخدام لوحة القيادة لتنظيم العمل[1].

2- **أداة للمقارنة و المراقبة:** تسمح لوحة القيادة بـــ[2]:

- المراقبة المستمرة لما تحقق بالنسبة للأهداف المحددة في الموازنة؛
- لفت الانتباه إلى النقاط الجوهرية للتسيير و الانحراف عن معايير النشاط المتوقع؛
- تشخيص نقاط الضعف و توضيح النقاط غير العادية و انعكاسها على نتائج المؤسسة؛
- نوعية هذه الوظيفة للمقارنة و التشخيص تعتمد بكل تأكيد على ملائمة المؤشرات.

3- **أداة للاتصال:** غالبا ما يحس المسئولون بسر العمل بمفهوم وحيد و هو من الأسفل إلى الأعلى، لذلك لوحة القيادة هي أساسا أداة للاتصال و الإعلام بعرض المعلومات المتعلقة بنشاط مختلف الأقسام للاطلاع على المؤسسة كافة[3].

4- **أداة لتحسين القدرات:** غالبا ما تكشف النتائج المقدمة من لوحة القيادة قدرات المساعدين.[4]

النموذج العام للوحة القيادة:

تأخذ لوحة القيادة عدة أشكال ، تختلف هذه الأشكال باختلاف المؤسسات إلا أن النموذج العام للوحة القيادة لا يخرج عن الشكل التالي:

الجدول (06): النموذج العام للوحة القيادة

المؤشرات	التحقيقات	التنبؤات	الانحرافات

Source : BEATRICE et Francis GRANDGUILLOT, op. cit., p :122.

[1] Caroline selmer, concevoir le tableau de bord, dunod,2eme édition, paris,2003, p.:172 .
[2] Claude alazard et sabine separi, op.cit,.p:532.
[3] Caroline selmer,op.cit.,p.:174.
[4] I.B.I.T., p: 176.

ثانيا: أهداف لوحة القيادة: تهدف لوحة القيادة إلى تحقيق جملة من الأهداف التي تصب في مجملها نحو إرشاد المؤسسة إلى التسيير الحسن، ومن بين أهداف لوحة القيادة ما يلي[1]:

- تسهيل اتخاذ القرار من طرف مديرية المؤسسة، لأنها تزود بعرض المعلومات بسرعة عن سير النشاط: مؤشرات النشاط، استعمال الوسائل؛
- مراقبة التفويضات، عن طريق المقارنة بين ما تحقق وما هو مخطط له (أو معطيات ماضية).

و هناك من يرى بأن لوحة القيادة تحقق العديد من الأهداف عن طريق[2]:

- تزود لوحة القيادة مختلف المسئولين في المؤسسة بالمعلومات وليس فقط المديرية العامة؛
- تعطي لوحة القيادة لكل مسئول المعلومات التي يحتاج إليها لقيادة أداء الوحدة المسئول عليها، و ضمان الترابط الكلي للمعلومات؛
- تؤسس لوحة القيادة أداة للقيادة، التي تعطي معلومات بسرعة و محددة.

كما أن لوحة القيادة تحقق العديد من المزايا للمؤسسة، يمكن إيجازها فيما يلي[3]:

- نظام سهل الاستعمال ويسهل ممارسة المسؤوليات؛
- تساعد في تقييم الأداء في المدى القصير؛
- تساهم في اتخاذ القرارات؛
- تهدف للاستعمال الأمثل لوسائل الاستغلال؛
- توضح وضعية المؤسسة و محيطها؛
- توضح مدى تطابق النشاط الفعلي مع التقديري؛
- توجه المسئولين بإعطاء العناية و الاهتمام بمصلحة المؤسسة؛
- تساهم في إمكانية التحاور اللازم بين أرباب الشركات بهدف تدعيم و تطوير السبل الايجابية؛
- تمكن من الاستغلال الفوري للمعلومات.

---

[1] jean-louis malo et jean-charles mathé, l'essentiel du contrôle de gestion, 2eme édition,édition d'organisation, paris, 2002, p:224.
[2] Françoise Giraud et autres, contrôle de gestion et pilotage de la performance, Gualino éditeur, PARIS, 2002, P : 91 .
[3] بوديار زهية وجباري شوقي، لوحة القيادة كأسلوب فعال لاتخاذ القرار في المؤسسة، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، ابريل 2009 ، ص:05.

المبحث الثالث: بطاقة الأداء المتوازن

كان قياس الأداء في الماضي يرتكز على النتائج المالية لعمليات المؤسسة، إلا أن ذلك لم يؤدي إلى قياس النجاح الحقيقي للمؤسسة، فقد يبدو أن النتائج المالية للمؤسسة جيدة، إلا أن حقيقة الأمر عكس ذلك بسبب عوامل أخرى ذات أهمية بالغة لم يتم قياسها وأخذها بعين الاعتبار.

المطلب الأول: مفهوم بطاقة الأداء المتوازن

تعددت تسميات بطاقة الأداء المتوازن فهناك من يطلق عليها اسم بطاقة التقديرات الموزونة، وهناك من يطلق عليها اسم بطاقة تقييم الأداء المتوازن، ومنهم من أطلق عليها اسم بطاقة التقييم المتوازن، أو متوازنة تسجيل الأداء، أو بطاقة التسجيل، وآخرون أطلقوا عليها بطاقة الأهداف المتوازنة، والبعض الأخر أطلق عليها بطاقة الأداء المتوازن.

أولا: نشأة بطاقة الأداء **المتوازن:** وجدت بطاقة الأداء المتوازن في أمريكا في بداية 1990 وكان من طرف Robert S.Kaplan و David P.Norton وكان الهدف الأساسي من المعهد الأمريكي Nolan NORTON Institute هو تطوير نظام تقييم أداء الأعمال، أثناء البحث وجد كل من Norton و Kaplan ضعف في تقييم الأداء المالي التقليدي، بحيث أن النظام الجاري يركز على الجانب المالي، ويقود إلى وضعية لا توازنية بالنسبة للمنظورات الأخرى، غير المالية، لهذا اقترح كل من Norton و Kaplan مقاربة جديدة، تشمل بالإضافة إلى الجانب المالي، بيانات مرتبطة لتوازن المنظور المالي.

في عام 1992، نشر Norton و Kaplan أول ورقة لهم بعنوان: بطاقة الأداء المتوازن

قياسات تقود الأداء:

The Balanced Scorecard – Measures That drive Performance

في مجلة هارفارد بيزنس روفيو In Harvard Business Review، وبهذا تم إعلان ميلاد بطاقة التنقيط المتوازن[1].

---

[1] Nan Chai, sustainability performance evaluation system in government, a balanced scorecard approach towards sustainable development, Library of Congress Control, New York, usa, 2009,disponible sur www.ebooksclub.org consulte le 31/12/2012 P.: 20

ثانيا: تعريف بطاقة الأداء المتوازن: تعددت تعاريف بطاقة الأداء المتوازن نظرا لتعدد وجهات نظر الكتاب والباحثين وفيما يلي البعض من هذه التعاريف.

تعريف 01: بطاقة الأداء المتوازن هي أداة للإدارة الإستراتيجية تساعد على القياس، مراقبة وتواصل الخطط الإستراتيجية والأهداف عبر المؤسسة بطريقة مفهومة من الجميع[1].

تعريف 02: بطاقة الأداء المتوازن هي نظام لأداء المؤسسة وليس فقط نظاما للقياس حيث يساعد النظام مؤسسات الأعمال على توضيح وعرض الرؤيا الخاصة بالمؤسسة وإستراتيجية المؤسسة وكيفية تحويل كل منها إلى خطة عمل تنفيذية[2].

تعريف 03: أول عمل نظامي حاول تصميم نظام لتقييم الأداء والذي يهتم بترجمة إستراتيجية المؤسسة إلى أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر، كما أنها توحد جميع المقاييس التي تستخدمها المؤسسة[3].

فالتعريف الأول اعتبر بطاقة الأداء المتوازن أداة لإدارة إستراتيجية المؤسسة تحقق لها العديد من المزايا كالمراقبة و التواصل.

أما التعريف الثاني فاعتبر أن بطاقة الأداء المتوازن عبارة عن نظام لأداء المؤسسة ككل وليس فقط مجرد نظام للقياس.

أما التعريف الثالث فاعتبر أن بطاقة الأداء المتوازن تركز على ترجمة إستراتيجية المؤسسة أي الاهتمام بالأجل الطويل.

ويمكن تعريف بطاقة الأداء المتوازن بأنها نظام متكامل لقياس و إدارة أداء المؤسسة، ينظر للمؤسسة من خلال أربعة زوايا متكاملة فيما بينها وهي الجانب المالي،جانب العمليات الداخلية، جانب الزبائن، وجانب التعلم والنمو.

---

[1] Ralf lawson, Toby hatch, Denis desroches, scorecard best practices, design, implementation, and evaluation, john wiley and sons, inc, new jersey, usa, 2008, disponible sur wwwhbr.org consulte le 16/05/2011. p: 6.
[2] محمد محمود يوسف، البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2005، ص 136 .
[3] عبد الحميد عبد الفتاح المغربي ورمضان فهيم غربية، التخطيط الاستراتيجي بقياس الأداء المتوازن، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر، 2006، ص: 192 .

ثالثا: مكونات بطاقة الأداء المتوازن

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن نظام لقياس وتقييم الأداء، وبما أنها تعتبر نظام فهي تتكون من مجموعة من الأجزاء أو العناصر المتداخلة ببعضها البعض لتحقيق هدف مشترك، ويمكن تصنيف عناصر هذا النظام إلى ثمانية عناصر أساسية هي [1]:

1. **الرؤية (رؤية المؤسسة):** والتي تبين إلى أين تتجه المؤسسة وما هي الصورة المستقبلية التي ستكون عليها.
2. **الإستراتيجية** : والتي تتألف من مجمل الأفعال والإجراءات المهمة لتحقيق الأهداف أو خطط تحقيق الأهداف التي قامت المؤسسة بتحديدها.
3. **المنظور:** وهو مكون يدفع باتجاه تبني إستراتيجية معينة وفق تحليل لمؤشرات مهمة في هذا المنظور أو المكون ومن ثم العمل على تنفيذ هذه الإستراتيجية للوصول إلى المؤشرات الواردة في المنظور. وهناك

أربعة منظورات أساسية في بطاقة ا الأداء لمتوازن وهي:

أ – **المنظور المالي** : احتفظت بطاقة الأداء المتوازن بالجانب المالي لأن الهدف النهائي للمؤسسة هو العمل على تحقيق الربح للمساهمين.

ب– منظور الزبائن: كيف ينظر الزبائن للمؤسسة.

ت–منظور العمليات الداخلية: ما هي المسائل التي يجب على المؤسسة التفوق فيها.

ث– **منظور الإبداع والتعلم:** تشمل المجالات التي يجب على المؤسسة الاستمرار فيها للتحسين وزيادة قيمتها هذه هي المنظورات في بطاقة الأداء المتوازن غير أنه يمكن إضافة منظورات أخرى أو حذف احدها، لأن هذا يعتمد على طبيعة المؤسسة (حجمها، نشاطها...الخ).

4. **الأهداف:** إن الهدف يبين كيفية القيام بتنفيذ الإستراتيجية المعتمدة، ويعبر عنها بالمستويات المحددة والقابلة للقياس لتحقيق الإستراتيجية.
5. **المقاييس** : والتي تعكس قياس أداء التقدم باتجاه الأهداف، ويفترض أن يكون المقياس ذو طابع كمي وتوصل القياسات إلى الأعمال المطلوبة لتحقيق الهدف ويصبح الكشف الممكن وضعه على شكل فعل لكيفية تحقيق الأهداف الإستراتيجية، وهذه المقاييس هي التي تدعم تحقيق الأهداف.

[1] وائل محمد صبحي إدريس وطاهر محسن منصور الغالبي، مرجع سبق ذكره، ص ص:158، 159 .

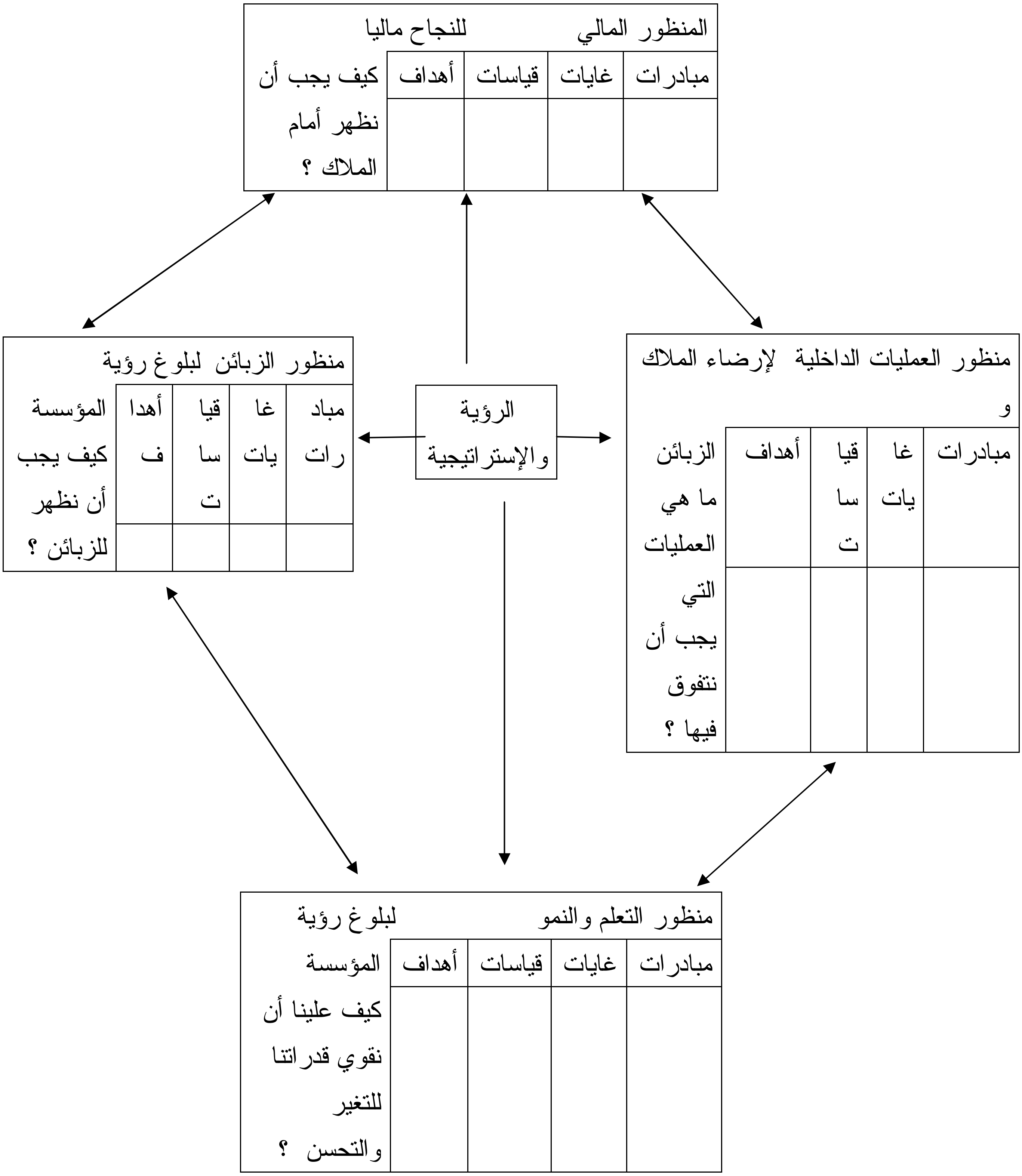
6.**المستهدفات:** والتي تبين البيانات والتصورات الكمية لمقاييس الأداء في وقت ما في المستقبل.

7.**ارتباطات السبب والنتيجة:** والتي تعبر عن علاقات الأهداف احدهما بالآخر، ومن الضروري أن تكون ارتباطات السبب والنتيجة واضحة وجلية.

8.**المبادرات الإستراتيجية :** وهي برامج عمل توجه الأداء الاستراتيجي وتسهل عملية التنفيذ والانجاز على المستويات التنظيمية الدنيا .

والشكل الموالي يوضح كيفية تكامل مكونات بطاقة الأداء المتوازن

الشكل(08): ترجمة الرؤية والإستراتيجية : الأربع منظورات .



Source : Robert S. Kaplan and David P.Norton, using the balanced scorecard as a strategic Management system . Harvard business Review.www.hbr.org consulte le 15/08/2011. op.cit., P: 02.

المطلب الثاني: استخدامات و مميزات بطاقة الأداء المتوازن

تعد بطاقة الأداء المتوازن أكثر من مجرد نظام لقياس الأداء، فهي تستخدم لعدة أغراض و لها مجمزعة من المميزات.

أولا: **استخدامات بطاقة الأداء المتوازن**

نلخص استخدامات بطاقة الأداء المتوازن فيما يلي[1]:

1- **توضيح وترجمة رؤية المؤسسة وإستراتيجيتها:** عملية بطاقة الأداء المتوازن تبدأ من الإدارة التنفيذية التي تعمل مع بعضها البعض كفريق واحد لتحويل استراتيجيات الوحدات إلى أهداف إستراتيجية محددة ودقيقة لتحديد الغايات المالية، فريق الإدارة يجب أن يأخذ بعين الاعتبار إذا ما كان سيركز على الدخل، نمو السوق، الربحية أو التدفق النقدي المتولد، لكن خاصة بالنسبة لمنظور الزبائن، فريق الإدارة يجب أن يكون واضحا بشأن الزبائن وتقسيمات السوق الذي قرر التنافس فيه.

2- **التواصل وربط الأهداف الإستراتيجية والمقاييس:** الأهداف الإستراتيجية والمقاييس في بطاقة الأداء المتوازن تكون متواصلة وتنقل في المؤسسة عن طريق الرسائل التنظيمية، لوحة الإعلانات... الاتصال يعمل على الإشارة إلى كل العاملين بالأهداف الحاسمة التي يجب انجازها إذا أريد لإستراتيجية المؤسسة النجاح.

كذلك تزود بطاقة الأداء المتوازن بأساسيات التواصل وربح الالتزام بإستراتيجية الوحدة مع الوحدات المشاركة ومستويات المنفذين ومجلس الإدارة، كما تشجع بطاقة الأداء المتوازن على الحوار بين الوحدات والمنفذين المشاركين وأعضاء مجلس الإدارة ليس فقط حول الأهداف المالية قصيرة الأجل بل حول تشكيل وتطبيق إستراتيجية لتطور الأداء في المستقبل.

في نهاية عملية التواصل والربط، كل فرد في المؤسسة يجب عليه أن يفهم أهداف الوحدة طويلة الأجل مثل الإستراتيجية لبلوغ هذه الأهداف. الأفراد شكلوا النشاطات المحلية التي ستساهم في بلوغ أهداف الوحدة. وكل قدرات المؤسسة ومبادراتها تصف لاحتياجات تغير العمليات.

---

[1] Robert s. kaplan and David p . Norton, the balanced scorecard translating strategy into action, Harvard college, usa, 1996,www.gigapedia.com consulte le 24/07/2010. p.p : 10-11.

3- **التخطيط، تحديد الأهداف ودعم المبادرات الإستراتيجية:** بطاقة الأداء المتوازن لها تأثير كبير خاصة عندما يتم ينشرها في كامل أنحاء المؤسسة لقيادة التغيير.

بطاقة الأداء المتوازن كذلك تمكن المؤسسة لتكامل التخطيط الاستراتيجي مع عملية الموازنة السنوية، كما أن التخطيط وعملية تحديد الأهداف تمكن المؤسسة من:

- تحديد نتائج الأجل الطويل التي ترغب المؤسسة في بلوغها؛
- تحديد الميكانيزمات وتوفير الموارد الضرورية لبلوغ هذه النتائج؛
- تأسيس القياسات المالية وغير المالية الهامة في الأجل القصير.

4- **زيادة إستراتيجية التغذية العكسية والتعلم:** تتضمن العملية الإدارية تعزيز بطاقة الأداء المتوازن بإطار التعلم الاستراتيجي، وتعتبر هذه العملية الأكثر إبداعا وأهمية، هذه العملية تزود بالقدرة على التعلم الوظيفي في المستوى التنفيذي، المسيرين في المؤسسات اليوم ليس لديهم أي إجراء لاستقبال التغذية العكسية فيما يخص إستراتيجيتهم واختبار الفرضيات التي بنيت عليها الإستراتيجية، بطاقة الأداء المتوازن تمكن المسيرين من قيادة وضبط تطبيق الإستراتيجية، وإذا كان من الضروري إجراء تعديلات أساسية في الإستراتيجية نفسها.

كما أن استعمال بطاقة الأداء المتوازن تسمح بتقييم الأداء، وهذا من منظور استراتيجي ومن منظور عملي، في الحقيقة بطاقة الأداء المتوازن تعكس بلوغ التوازن بين الأهداف قصيرة الأجل والأهداف طويلة الأجل عن طريق القياسات المالية والقياسات غير المالية، والتوازن بين الأداء الداخلي والأداء الخارجي.[1]

كما أن بطاقة الأداء المتوازن تركز على وصف المكونات الأساسية لنجاح المؤسسة وذلك بمراعاة الاعتبارات الآتية[2]:

- **البعد الزمني:** تهتم بطاقة الأداء المتوازن بثلاثة أبعاد زمنية هي الماضي والحاضر والمستقبل، فما تفعله المؤسسة اليوم من أجل الغد قد لا يكون له تأثير حتى حلول بعد غد وبذلك يصبح ضروريا مراقبة النسب الرئيسية (مالية وغير مالية) بصورة مستمرة.

---

[1] Adriano Verzola and others, Multidimensional evaluation of performance: experimental application of the Balanced scorecard in Ferrara university hospital, BioMed central, ITALY, 2009,disponible sur www.gigapedia.com consulte le 19/12/2010. P.: 02.

[2] عبد الحميد عبد الفتاح المغربي ورمضان فهيم غربية، مرجع سبق ذكره، ص: 193 .

- **البعد الاستراتيجي** : تهتم عمليات قياس الأداء بربط التحكم التشغيلي قصير المدى برؤية وإستراتيجية المؤسسة طويلة المدى، لذا فهناك المقاييس التي تطبق من أعلى إلى أسفل وتهتم بتحليل الإستراتيجية العامة وتقييم عمليات التغيير، بالإضافة إلى المقاييس التي تطبق من أسفل إلى أعلى وتهتم بتمكين القادة والعاملين وتعظيم حرية العمل والأداء.
- **البعد البيئي:** تهتم عمليات قياس الأداء بكل من الأطراف الداخلية والخارجية عند القيام بتطبيق المقاييس، ولهذا فهناك المقاييس الخارجية التي تهتم بالعملاء والأسواق، هذا بالإضافة إلى المقاييس الداخلية التي تتم بتحسين الفعالية والكفاءة.

ثانيا: مميزات بطاقة الأداء المتوازن: يتميز نظام بطاقة الأداء المتوازن بمجموعة من المميزات أهمها[1]:

- عرض نتائج البيانات المالية (تصور الماضي)، وكذلك تقويم محركات (وهي تعبير عن الأداء المستقبلي) ومن ثم تحقيق التوازن بين أهداف الأجل القصير وأهداف طويلة الأجل؛
- توفير المعلومات المناسبة لتمكين الإدارة من إعادة توجيه الأداء بها، يحقق التوافق مع الأهداف ويضمن الوفاء بمتطلبات أصحاب المصلحة؛
- توفير آلية للاتصالات، تبادل المعلومات، التعلم وليس أداة للضبط وتقييد الأداء بمفهوم الرقابة التقليدي؛
- التوازن بين المقاييس المادية الموضوعية والمقاييس المبنية على التقدير الشخصي؛
- الارتباط بإستراتيجية المؤسسة، حيث تتم ترجمة رسالة المؤسسة وإستراتيجيتها إلى أهداف ومقاييس في أربعة مجموعات تشكل أساس عملية التقويم، وبالتالي يتحقق التوازن بين النتائج المستهدفة ومحركات الأداء للوصول إلى تلك النتائج؛
- تعدد أبعاد التقويم حيث يتعامل النظام مع أربعة أبعاد: البعد أو المنظور المالي ومنظور الزبائن، منظور العمليات الداخلية ومنظور التعلم والنمو.

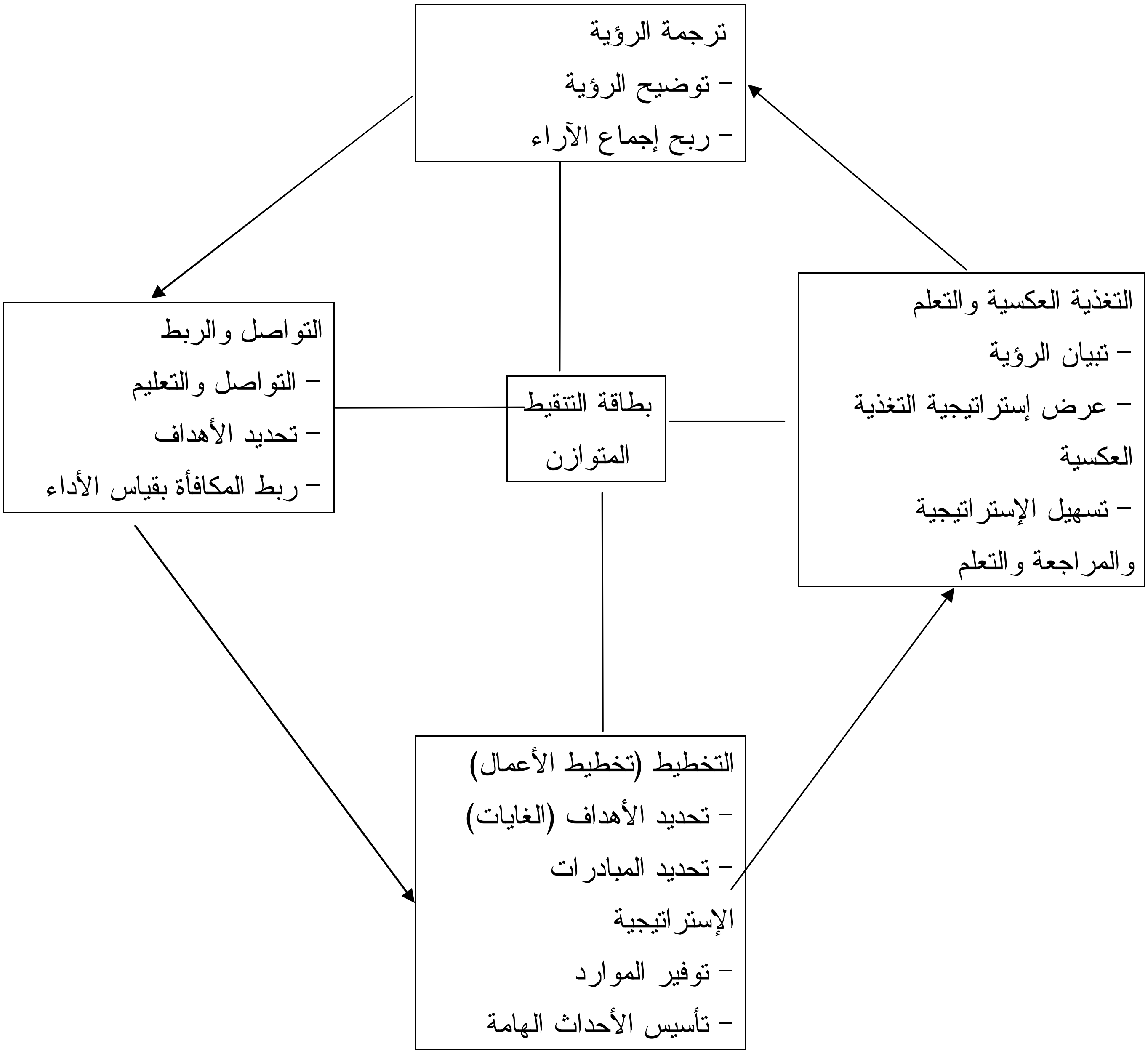
بالإضافة إلى الاستخدامات سابقة الذكر والمميزات التي تميز بطاقة الأداء المتوازن فهناك من يرى بأن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن يفيد المؤسسة في تحقيق العديد من الفوائد منها[1]:

[1] هشام عبد الله العباس، مؤشرات قياس الأداء للمكتبات ومراكز المعلومات بطاقة الأداء المتوازن نموذجا، مجلة العربية 3000، س 9، عدد 36، يوليو 2009، ص: 13.

- تعمل بمثابة الحجر الأساسي للنجاح الحالي والمستقبلي للمؤسسة على العكس من المقاييس المالية التقليدية التي تفيد بما حدث في الفترة الماضية من دون الإشارة إلى كيفية الاستفادة منها في تحسين الأداء مستقبلا؛
- تعالج النقص الموجود في أنظمة الإدارة التقليدية بمعنى أنها تعالج عجز هذه الأنظمة عن طريق ربط إستراتيجية المؤسسة البعيدة المدى مع أفعالها ونشاطاتها القريبة المدى؛
- تمكن من تشخيص وتحديد بصورة عملية مجالات جديدة ينبغي أن تتميز بها المؤسسة لتحقيق أهداف المستهلك والمؤسسة؛
- تساعد المؤسسات بالتركيز الكامل على ما ينبغي عمله لزيادة تقدم الأداء وتعمل كمظلة للتوزيع المنفصل لبرامج المؤسسة مثل: الجودة، خدمة العميل؛
- التدخل العالي لأصحاب الحصص أو الأسهم في صياغة السياسة وربط الإستراتيجية بالنشاطات والمسؤولية الواضحة للأهداف والموارد وتعطي صورة متوازنة عن المؤسسة؛
- توضيح الرؤية وتحسن الأداء ووضع تسلسل للأهداف وتوفير التغذية العكسية للإستراتيجية وربط المكافآت بمعايير الأداء؛
- تبقي بطاقة الأداء المتوازن المعايير المالية كملخص مهم لأداء العمل والإدارة وبنفس الوقت تلقي الضوء على مجموعة مقاييس أكثر عمومية وتفاعلا وترابطا بين العملاء والعمليات الداخلية والعاملين وأداء النظام لتحقيق نجاح مالي طويل الأمد.

[1] طاهر محسن منصور الغالبي ووائل محمد صبحي إدريس،مرجع سبق ذكره ،ص ص:131 ،132.

الشكل(09): إدارة الإستراتيجية: الأربع عمليات



Source: Roberts kaplan and david p.norton, using the balanced scorecard as a strategic management system, Harvard business review, op. cit., p:03.

المطلب الثالث: خطوات ومعوقات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

تمر عملية تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن بمجموعة من المراحل المتتابعة حتى تؤدي الدور المنتظر منها، إلا أن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن تواجهه العديد من المعوقات.

أولا: خطوات تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن

تتمثل خطوات تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن في مجموعة من المراحل يتم توضيحها في الشكل الموالي الذي يبين تسلسل هذه المراحل:

الشكل(10): خطوات تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن

الخطوة الأولى	**رؤية المؤسسة**	**تحديد رؤية المؤسسة أو الوحدة الإنتاجية**
الخطوة الثانية	**تحديد الاستراتيجيات**	**أي الاستراتيجيات التي يجب إتباعها وأي الأشياء يجب التركيز عليها**
الخطوة الثالثة	**تحديد العناصر الحرجة في النجاح**	**أي الأشياء يجب التركيز عليها حتى تنجح المؤسسة**
الخطوة الرابعة	**تحديد القياسات**	**ما الذي يجب قياسه**
الخطوة الخامسة	**تحديد وتطوير خطة العمل**	**كيف سيتم صياغة الأهداف ووضع خطة العمل**
الخطوة السادسة	**تحديد الأفعال التنفيذية**	**أي الأفعال يجب البدء في تنفيذها لتحقيق الأهداف**
الخطوة السابعة	**المتابعة والتصميم**	**كيف سيتم إجراء عملية المتابعة وتعديل محتوى البطاقة**

المصدر : عبد الحميد عبد الفتاح المغربي ورمضان فهيم غربية، مرجع سبق ذكره، ص ص: 221-222 .

الخطوة الأولى: صياغة الرؤية التنظيمية

وتتم هذه الخطوة عن طريق عقد مقابلات مع أكبر عدد ممكن من الأفراد على أن يتم ذلك قدر الإمكان بمعرفة طرف خارجي للحصول على الصورة الأكثر موضوعية حول موقف الصناعة والاتجاهات فيها، وقد يتطلب الأمر أيضا ندوة مشتركة تحضرها الإدارة العليا وقادة الرأي، إلى جانب ندوة تحضرها الإدارة العليا ومجموعة المشروع وشخص له خبرة سابقة بمشروعات قياس الأداء المتوازن.

وتمر هذه الخطوة بعدة مراحل:

- تعريف الصناعة ووصف تطورها ودور المؤسسة المنتظر؛
- صياغة رؤية المؤسسة؛
- صياغة مجالات الرؤية.

الخطوة الثانية: تحديد الاستراتيجيات وبناء الأهداف الإستراتيجية العامة

يجب أن تعقد ندوة مشتركة تحضرها نفس المجموعة المشار إليها في الخطوة الأولى، لدراسة الاستراتيجيات وصياغة الأهداف الإستراتيجية، إن نموذج قياس الأداء المتوازن في الأساس أداة تسهم في صياغة وتنفيذ إستراتيجية المؤسسة وتعمل على مراجعتها ومتابعة عملية تنفيذها، وينبغي أن ينظر للنموذج على أنه أداة لترجمة رؤية وإستراتجية تجريدية إلى مقاييس وأهداف محددة، ومن ثم فإن الغرض من هذه الخطوة هو ترجمة الرؤية إلى صورة ملموسة، وبالتالي تحقيق التوازن العام بين المجالات المختلفة.

الخطوة الثالثة: تحديد عوامل النجاح الحاكمة

تعني هذه الخطوة الانتقال من التوصيفات والاستراتيجيات المذكورة آنفا إلى مناقشة والحكم على ما يكون مطلوبا لنجاح المقياس وماهية العوامل ذات التأثير الأكبر على النتائج المنشود تحقيقها، بعبارة أخرى يجب على المؤسسة أن تقرر الآن ما هي عوامل النجاح الحاكمة وترتبها حسب الأولوية.

الخطوة الرابعة: تحديد القياسات

في هذه الخطوة يتم صياغة مقاييس للتعرف على الأسباب والنتائج وإيجاد توازن فيما بينها، وإعداد تقرير نهائي بمعرفة الإدارة العليا ومجموعة المشروع و إن كان يفضل أن يتم ذلك بمشاركة شخص له خبرة سابقة بمشروعات قياس الأداء المتوازن، ويفضل أن يشترك كل الأفراد ذوي الصلة في عمل المشروع في كل وحدة. الشكل الملائم للعمل هو ندوة تقارير عن سير العمل وتنسيق متواصل مع الإدارة العليا.

الخطوة الخامسة: تحديد وتطوير خطة العمل

وفيها يجب تحديد كيفية تقييم النجاح في استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن من خلال صياغة الأهداف، ووضع خطة عمل؛

– فصياغة الأهداف النهائية تتم في صورة اقتراحات تقدم من قائد كل وحدة في المشروع تمهيدا للموافقة النهائية عليها من جانب الإدارة العليا؛

– وضع خطة عمل تعدها كل مجموعة مشروع في النهاية ولكي تكتمل المقاييس، يجب علينا أيضا أن نحدد الخطوات الواجب اتخاذها لتحقيق الأهداف والرؤية التي تمت صياغتها، وينبغي أن تشمل خطة العمل الأفراد المسئولين وجدولا زمنيا لإعداد التقارير المرحلية والنهائية. ونظرا لأهمية هذه الخطط ودورها المحوري في حياة المؤسسة يفضل في كثير من الأحيان أن تتفق المجموعة على قائمة أولويات وعلى جدول زمني، تفاديا لحدوث مشكلات غير متوقعة.

الخطوة السادسة: تحديد الأفعال التنفيذية

وتتطلب بيان الأنشطة والأفعال الواجب البدء في تنفيذها لتحقيق الأهداف والانتقال بالخطة إلى عالم الواقع، وهذا يتطلب بدوره تحديد الأهداف السنوية، توزيع وتخصيص الموارد، تحديد المسئوليات والأدوات، تدعيم البرامج والثقافة ومحاولة ربط ذلك بالدافعية، ويراعى عند ممارسة الأفعال التنفيذية أيضا أنها تؤثر في كل من العاملين والمديرين بالمؤسسة وتتأثر بهم.

الخطوة السابعة: المتابعة والتقييم

من الضروري أن تتابع المؤسسة بصورة متصلة الاهتمام بالمقاييس لكي تحقق وظيفتها المنشودة كأداة ديناميكية للإدارة، ولتحقيق هذا الغرض، ستكون الاستعانة بحلول تكنولوجيا الاتصالات المناسبة ضرورية لتسهيل إعداد التقارير وجمع **البيانات**.

ومن المهم أيضا أن تستخدم المقاييس في جميع أنحاء المؤسسة وفي الجوانب اليومية للإدارة، فإذا وفرت بذلك الأساس لجدول الأعمال اليومي لكل وحدة، ستكون لها وظيفة طبيعية في أعمال إعداد التقارير والرقابة الحالية من خلال تأثيرها على العمليات اليومية. ولذا فإن خطة التنفيذ ينبغي أن تحتوي على قواعد وأساليب مقترحة لضمان تحول تسجيل درجات قياس الأداء المتوازن إلى جزء من العمل اليومي للمؤسسة.

ثانيا: معوقات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

هناك العديد من المشكلات أو معوقات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن التي تحول دون تطبيقها كنظام لتقويم الأداء وجمع المعلومات عن سير الأداء، وتتفاوت هذه المعوقات ودرجة إعاقتها حسب طبيعة عمل المؤسسة وحجمها، وفيما يلي البعض من هذه المعوقات[1]:

- ارتفاع الكلف المادية لتطبيق النظام؛
- عدم توافر الخبرات الفنية اللازمة لتصميم النظام وتطبيقه؛
- عدم توافر الكوادر القادرة على تدريب العاملين على النظام؛
- طول الفترة الزمنية المطلوبة لوضع النظام وتطبيقه بشكل كامل؛
- بعض الأحيان تظهر مشكلة تكييف وسيلة القياس التي اختيارها ولماذا تم اختيارها، ففي أحيان تبرز صعوبة في الإجابة على هذا السؤال؛
- افتقارها إلى أسس سليمة ومناسبة لتطبيقها، فلابد وأن يتضمن الهيكل التنظيمي العمليات الأساسية وتحديد العمليات ووسائل القياس العقلانية المنطلقة أصلا من الأهداف إضافة إلى تحديد الوقت المناسب.

[1] إبراهيم الخلوف الملكاوي، مرجع سبق ذكره ، ص:100.

وهناك من يرى بأن إعداد بطاقة الأداء المتوازن بشكل جيد ودقيق يجب تتبع الخطوات الأربعة التالية[1]:

1- توصيف الهيكل العام للبطاقة من حيث المحاور الأساسية (مالي / عملاء / عمليات داخلية / التعلم والنمو)، ومن حيث الأهداف الإستراتيجية وتكاملها مع الغاية الأساسية التي تسعى المؤسسة لتحقيقها؛
2- تحديد الأهداف وبيانها في الخريطة الإستراتيجية كعلاقات سبب ونتيجة وتكامل تأثيرها خلال المحاور الأربعة؛
3- إعداد المؤشرات أو المقاييس لقياس كل هدف، مع تحديد الأهداف الفرعية وأولويات تحقيق كل منها؛
4- تقديم إطار عام لتنفيذ الخطة المحددة في البطاقة.

متطلبات نجاح بطاقة الأداء **المتوازن:**

يتطلب تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة توفير ما يلي[2]:

1- نشرها في جميع أرجاء المؤسسة، و فرق العمل؛
2- استخدام أحدث الوسائل و الأدوات و تحسينها باستمرار؛
3- أن يتم تبنيها و دعمها من قبل الإدارة العليا؛
4- دعم عمليات التعلم.

[1] محمد محمود يوسف،مرجع سبق ذكره، ص: 169.
[2] إبراهيم الخلوف الملكاوي، مرجع سبق ذكره ، ص:99.

الاختلافات بين لوحة القيادة وبطاقة الأداء المتوازن:

الجدول(07): الاختلافات بين لوحة القيادة وبطاقة الأداء المتوازن

لوحة القيادة	بطاقة الأداء المتوازن
– يقيس النتائج في تاريخ لاحق.	تقيس النتائج في تاريخ لاحق ومتابعة الآثار المتداخلة في محددات الأداء.
- إستراتيجية في المدى المتوسط؛ - المهمات مثبتة في المدى المتوسط.	- مطابقة الإستراتيجية؛ - إعادة تحديد المهمات (Redéfinition).
المتابعة عن طريق التقسيم الوظيفي. (عن طريق العمل أو النشاط)	المتابعة عن طريق 04 محاور لكل الوحدات.
الهدف محدد عن طريق المستوى العلوي ومفاوض مع الوحدة.	الأهداف مقترحة من قبل كل وحدة ويظهر من المستوى العلوي.
المطابقة المحلية في المدى القصير.	المطابقة بين المدى القصير والطويل و الكلي والجزئي.
أداة للقيادة لتنفيذ الإستراتيجية.	أداة للقيادة الإستراتيجية .

Source : Daniel Boix et Bernard Féminier , opcit, p : 41 .

خلاصة

تم التطرق في هذا الفصل إلى نظم قياس الأداء، بدأ بتحديد مفهوم الأداء الذي يشير إلى النشاطات بالإضافة إلى النتائج المحققة من جراء القيام بهذه النشاطات، أما قياس الأداء فهو العملية المستمرة التي من خلالها يتم التعرف على مدى نجاح المؤسسة في بلوغ أهدافها ومحاولة التعرف على الانحرافات باستخدام مجموعة من البيانات بهدف إتحاد الإجراءات التصحيحية، فكان قياس الأداء في الماضي يعتمد على قياس الأمور المالية فقط، ومع التطور الحاصل في إدارة المؤسسة طورت مقاييس أخرى غير مالية.

وهناك العديد من الفوائد المتوخاة من قياس الأداء وهي متمثلة أساسا في تحسين اتخاذ القرارات والرقابة وما يوفره من معلومات تساهم في ترشيد القرارات في المؤسسة، بالإضافة إلى لوحة القيادة و التي تعتبر أداة للتسيير تضم مجموعة من المؤشرات من اجل متابعة تسيير المؤسسة، و أدواتها و مبادئها و دورها في المؤسسة كما تم التطرق إلى بطاقة الأداء المتوازن التي تعتبر من بين الأدوات الحديثة المساعدة في إدارة المؤسسة و التي تنظر للمؤسسة من خلال أربعة جوانب و هي: الجانب المالي، جانب الزبائن، جانب العماليات الداخلية و أخيرا جانب التعلم و النمو و دورها في المؤسسة.

تمهيد

بعد أن تم التطرق في الفصلين السابقين إلى الموازنات التقديرية و دورها في المؤسسة و نظم قياس الأداء و دورها في المؤسسة، ينبغي إسقاط الدراسة النظرية على عينة من المؤسسات الجزائرية باختلاف أنواعها، فسيتم في هذا الفصل الوقوف على واقع الموازنات التقديرية و نظم قياس الأداء في المؤسسات الجزائرية، لإظهار مدى مواكبة المؤسسات الجزائرية واستعمالها لمختلف الأدوات الحديثة مع محاولات تحليل العلاقة بينهما فيما يخص الدور الذي تؤديه كلا منهما في المؤسسات الجزائرية .

كل هذا سيتم تناوله في هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: أسلوب جمع البيانات و خصائص عينة الدراسة؛

المبحث الثاني: واقع الموازنات التقديرية و نظم قياس الأداء في المؤسسات الجزائرية؛

المبحث الثالث: تحليل العلاقة بين الموازنات التقديرية و نظم قياس الأداء.

المبحث الأول: أسلوب جمع البيانات وخصائص العينة المدروسة

تهتم الدراسة الميدانية بتحليل العلاقة بين الموازنات التقديرية ونظم قياس الأداء في المؤسسات الجزائرية، وتركز الدراسة على الدور الذي تؤديه كلا من الموازنات التقديرية من جهة، ودور نظم قياس الأداء في المؤسسات الجزائرية من جهة أخرى،واقتصر البحث على نظامين من نظم قياس الأداء وهما لوحة القيادة وبطاقة الأداء المتوازن .

المطلب الأول: أسلوب جمع البيانات

ركزت الدراسة كما سبق ذكره على تحليل العلاقة بين الموازنات التقديرية ونظم قياس الأداء في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على اختلاف أنواعها من حيث الشكل القانوني والحجم والنشاط، وتم اخذ عينة تتكون من 58 مؤسسة جزائرية.

أولا:أداة جمع البيانات

تم الاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات حول المؤسسات المدروسة وتكون الاستبيان من ثلاث أجزاء رئيسية، فكان الجزء الأول مخصص للحصول على معلومات عامة حول المؤسسات المدروسة، تلاها الجزء الثاني المخصص للحصول على معلومات حول نظام الموازنات التقديرية في المؤسسة، في حين كان الجزء الثالث مخصص للحصول على معلومات حول نظم قياس الأداء في المؤسسة المدروسة، وهذا الجزء بدوره تضمن جزأين أولاهما مخصص لجمع المعلومات حول لوحة القيادة في المؤسسة المدروسة، وثانيهما مخصص لجمع المعلومات حول بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة .

تضمن الاستبيان نوعين من الأسئلة، المفتوحة والمغلقة، حيث تضمن الاستبيان في مجمله (29) سؤالا، انقسمت على النحو الموالي:

- الجزء المخصص للمعلومات العامة حول المؤسسة المدروسة ويضم (05) أسئلة.
- الجزء المخصص لنظام الموازنات التقديرية في المؤسسة المدروسة ويحتوي(11) سؤالا .
- الجزء المخصص لنظم قياس الأداء في المؤسسة المدروسة وينقسم إلى:
- الجزء المخصص لجمع المعلومات حول لوحة القيادة ويتكون من (07) أسئلة .

- أما الجزء المخصص للحصول على المعلومات حول بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة فتضمن (06) أسئلة.

بعد إعداد استمارة الاستبيان وعرضها على الأستاذ المشرف وعلى بعض الأساتذة، تم الحصول على الملاحظات والمتعلقة بإجراء تعديلات على بعض الأسئلة آو زيادة آو حذف البعض منها، تم اعتماد الاستبيان في (29) سؤالا، وتم تطبيقه في البداية على مجموعة من المؤسسات لاختبار مدى صدقيته .

ثانيا: إدارة الاستبيان:

أما فيما يخص إدارة الاستبيان فكان في الغالب عن طريق المقابلة وجها لوجه (الاتصال الشخصي) بإدارة المؤسسة المستجوبة، نظرا لان الاستبيان كان باللغة العربية ومعظم المؤسسات تتعامل باللغة الفرنسية وهذا بقيام الطالب بترجمة بعض الأسئلة آو المفردات آو حتى شرح بعض المفاهيم حتى يتسنى للمستجوب فهمها،وأحيانا كانت إدارة الاستبيان عن طريق الاتصال الالكتروني (par email) .

ثالثا:كيفية اختيار العينة:

تم اختيار العينة المتكونة من 58 مؤسسة جزائرية بطريقة عشوائية مقصودة، ونعني بمقصودة أن الطالب تعمد اختيار أربع (04) ولايات من الوطن وهي الجزائر، الجلفة، الأغواط، غرداية، ونعني بعشوائية أن الطالب لم يحدد مؤسسات بعينها لتشملها الدراسة .

مكان الدراسة:

أما فيما يخص مكان إجراء الدراسة الميدانية فهو كما سبق ذكره، كانت أربع (04) ولايات من الوطن وهي : الجزائر العاصمة، الجلفة، الأغواط، غرداية .

فترة الدراسة الميدانية :

وفيما يتعلق بفترة الدراسة فكانت ممتدة من شهر سبتمبر 2011 إلى غاية ديسمبر من نفس السنة، وقد تم توزيع (76) استمارة استبيان، استرجعت منها (65) بعد جمعها وتبويب بياناتها تم إلغاء ستة (07) استبيانات لان المؤسسات المستجوبة كانت تقتصر على استعمال إما الموازنات

التقديرية وإما لوحة القيادة، وبالتالي لا تفيد الطالب في إيجاد وتحليل العلاقة بين نظام الموازنات التقديرية ونظم قياس الأداء،في حين (11) استمارة لم تسترجع.

المطلب الثاني:خصائص العينة المدروسة

تضمنت استمارة الاستبيان في جزئها الأول معلومات عامة حول المؤسسات المدروسة، و الهدف من هذا الجزء هو محاولة تصنيف وترتيب المؤسسات المدروسة إلى أصناف متجانسة تبعا لمعايير محددة.

أولا – حسب حجم المؤسسات المدروسة:

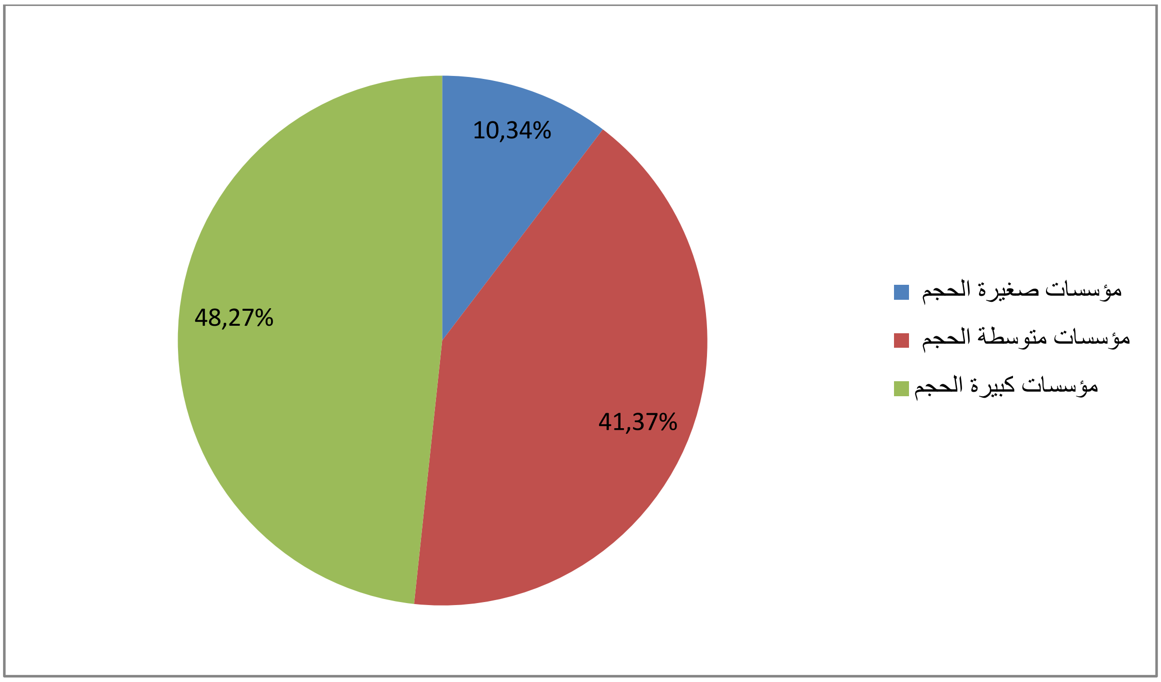
لتحديد حجم المؤسسات المدروسة تم الاعتماد على معيار عدد العمال لأنه هو المعيار الوحيد الذي تم الحصول عليه من المؤسسات، فكان تصنيف المؤسسات حسب معيار عدد العمال كما هو مبين في الجدول أدناه :

الجدول(07): تبويب البيانات حسب حجم المؤسسة

عدد العمال	التكرار	النسبة المئوية %
10 – 50	06	10.34
50 – 250	24	41.37
أكثر من 250	28	48.27
المجموع	58	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

الشكل: (12): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب حجم المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

تكونت العينة المدروسة من 58 مؤسسة، منها 6 مؤسسات صغيرة الحجم بنسبة 10.34%، و 24 مؤسسة متوسطة بنسبة 41.37%، في حين كان عدد المؤسسات كبيرة الحجم 28مؤسسة أي بنسبة 48.27% .

ثانيا – تبويب البيانات حسب قطاع النشاط :

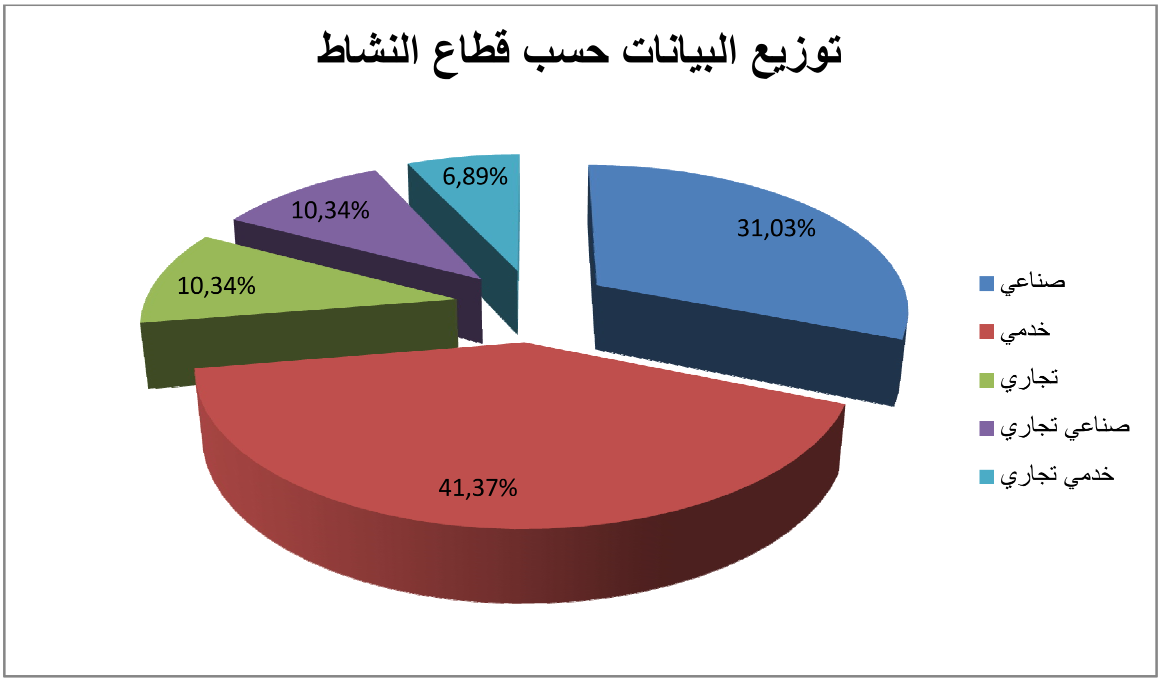
تكونت العينة المدروسة من مجموعة من المؤسسات الجزائرية ذات نشاطات مختلفة، وفيما يلي تصنيف المؤسسات حسب قطاع نشاط كل منها، كما يظهره الجدول الأتي:

الجدول(08): تبويب البيانات حسب قطاع النشاط

قطاع النشاط	التكرار	النسبة المئوية %
صناعي	18	31.03
خدمي	24	41.37
تجاري	06	10.34
صناعي تجاري	06	10.34
خدمي تجاري	04	6.89
المجموع	58	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

الشكل (13): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب قطاع النشاط



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

يلاحظ أن العينة المدروسة تضمنت 18 مؤسسة صناعية بنسبة 31.03%، و 24 مؤسسة خدمية أي بنسبة 41.37%، و 06 مؤسسات تجارية بنسبة 10.34% ،و06 مؤسسات صناعية تجارية بنسبة10.34% ،و04 مؤسسات خدمية تجارية بنسبة 6.89%.

ثالثا – تبويب البيانات حسب الشكل القانوني للمؤسسات المدروسة :

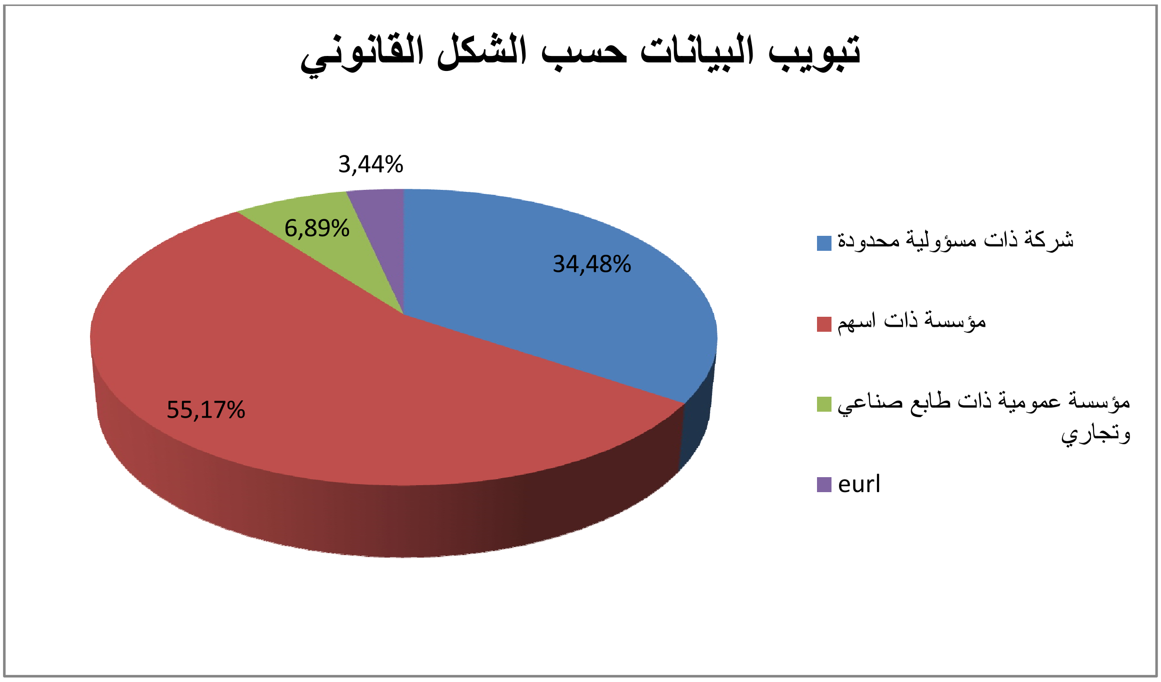
تضمنت العينة المدروسة عدة مؤسسات ذات أشكال قانونية متباينة،تم ترتيبها إلى أصناف متجانسة كما يظهره الجدول الموالي:

الجدول(09): تبويب البيانات حسب الشكل القانوني للمؤسسات المدروسة

الشكل القانوني	التكرار	النسبة المئوية %
شركة ذات مسؤولية محدودة	20	34.48
مؤسسة ذات أسهم	32	55.17
مؤسسات عمومية ذات طابع تجاري وصناعي	04	6.89
مؤسسة ذات المسؤولية و الشخص الواحد	02	3.44
المجموع	58	100

المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

الشكل(14): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب الشكل القانوني



المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

يلاحظ أن ما نسبته 55.17% هي مؤسسات ذات أسهم وعددها 32 مؤسسة من أصل 58 مؤسسة،تليها مؤسسات ذات مسؤولية محدودة وعددها 20 مؤسسة بنسبة34.48% ،و مؤسسات عمومية ذات طابع تجاري وصناعي بنسبة 6.89% وعددها أربع(4) مؤسسات، وأخيرا مؤسسات ذات المسؤولية و الشخص الواحد بنسبة3.44% وعددها مؤسستين 02.

رابعا – محيط المؤسسات المدروسة :

بالنظر إلى الإجابات المتحصل عليها من طرف المؤسسات، فان اغلب المؤسسات كان محيطها يتصف بما يلي *:

- مناقسة قوية خاصة من المنتجات المستوردة ومن طرف الخواص؛
- تشكو اغلب المؤسسات من تذبذب أسعار المواد الأولية؛
- تعاني المؤسسات من التقليد .

* العناصر مأخوذة من استمارات الاستبيان

خامسا –إستراتيجية المؤسسات المدروسة:

فيما يخص إستراتيجية المؤسسات المدروسة فان اغلب المؤسسات ليس لديها إستراتيجية واضحة وليست لديها خريطة إستراتيجية، ومن بين الإجابات المحصل عليها فيما يخص الإستراتيجية كانت كما يلي[†] :

- توزيع المنتجات عبر كامل التراب الوطني ؛
- الدخول إلى أسواق أخرى ؛
- تطوير المنتجات؛
- تقليل التكاليف؛
- فتح مراكز للبيع، تطوير التغليف.

[†] العناصر مأخوذة من استمارات الاستبيان

المبحث الثاني:واقع الموازنات التقديرية ونظم قياس الأداء في المؤسسات الجزائرية

بهدف تحليل العلاقة بين نظام الموازنات التقديرية ونظم قياس الأداء في المؤسسات الجزائرية، ينبغي أولا التطرق إلى واقع كلا من نظام الموازنات التقديرية ونظم قياس الأداء في المؤسسات الجزائرية، وتضمن الاستبيان في جزئه الثاني مجموعة من الأسئلة بخصوص نظام الموازنات التقديرية في المؤسسات الجزائرية.

المطلب الأول:واقع الموازنات التقديرية في المؤسسات الجزائرية

بغية التعرف على مدى استعمال الموازنات التقديرية في المؤسسات الجزائرية و الدور الذي تؤديه هذه الأداة لمساعدة إدارة المؤسسة في بلوغ أهدافها،تمت صياغة مجموعة من الأسئلة بخصوص واقع هذه الأداة في المؤسسات الجزائرية.

أولا: استخدام الموازنات التقديرية في المؤسسات الجزائرية

من خلال استمارات الاستبيانات المسترجعة تبين أن اغلب المؤسسات الجزائرية المدروسة على اختلاف أنواعها تستعمل الموازنات التقديرية، ولكن بطرق مختلفة ولغايات متباينة، وفيما يلي تبويب البيانات المحصل عليها.

1- فترة الموازنات:

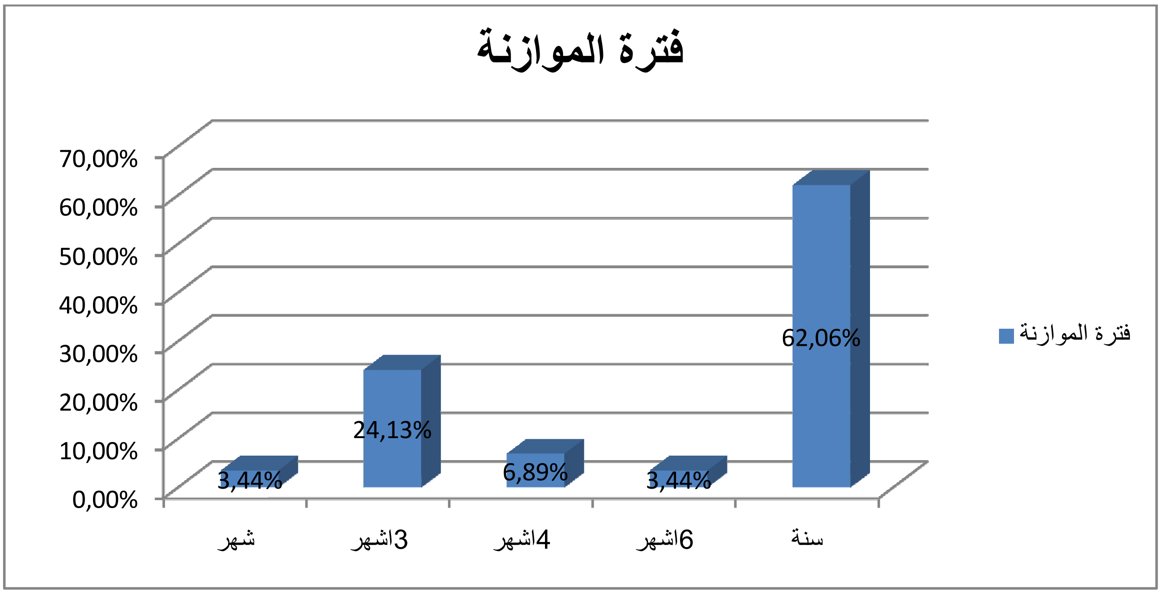
تباينت الفترة التي تغطيها الموازنات التقديرية في المؤسسات الجزائرية، وفيما يلي النتائج المحصل عليها مدونة في الجدول أدناه:

الجدول(10): تبويب البيانات حسب فترة الموازنة

الفترة	التكرار	التكرار المجمع	النسبة %
شهر	02	02	3.44
3اشهر	14	16	24.13
4اشهر	04	20	6.89
6اشهر	02	22	3.44
سنة	36	58	62.06
المجموع	58	//	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية .

الشكل(15): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب فترة الموازنة التقديرية



المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

حسب النتائج يلاحظ أن ما نسبته 62.06% أي 36 مؤسسة تستعمل الموازنة لفترة سنة، ثم لفترة 3اشهر بنسبة 24.13% أي ما يعادل 14 مؤسسة، تليها فترة 4 اشهربنسبة6.89%، ثم فترة 6اشهروشهر بنسبة 3.44% أي مؤسستين .

كما يظهر من التكرار المجمع أن 20 مؤسسة من بين 58مؤسسة تستعمل نظام الموازنات التقديرية لأقل من فترة 4 أشهر،أما بقية المؤسسات المدروسة أي 38 مؤسسة فإنها تستعمل نظام الموازنات التقديرية لفترة أكثر من سداسي.

2- أساس إعداد الموازنة:

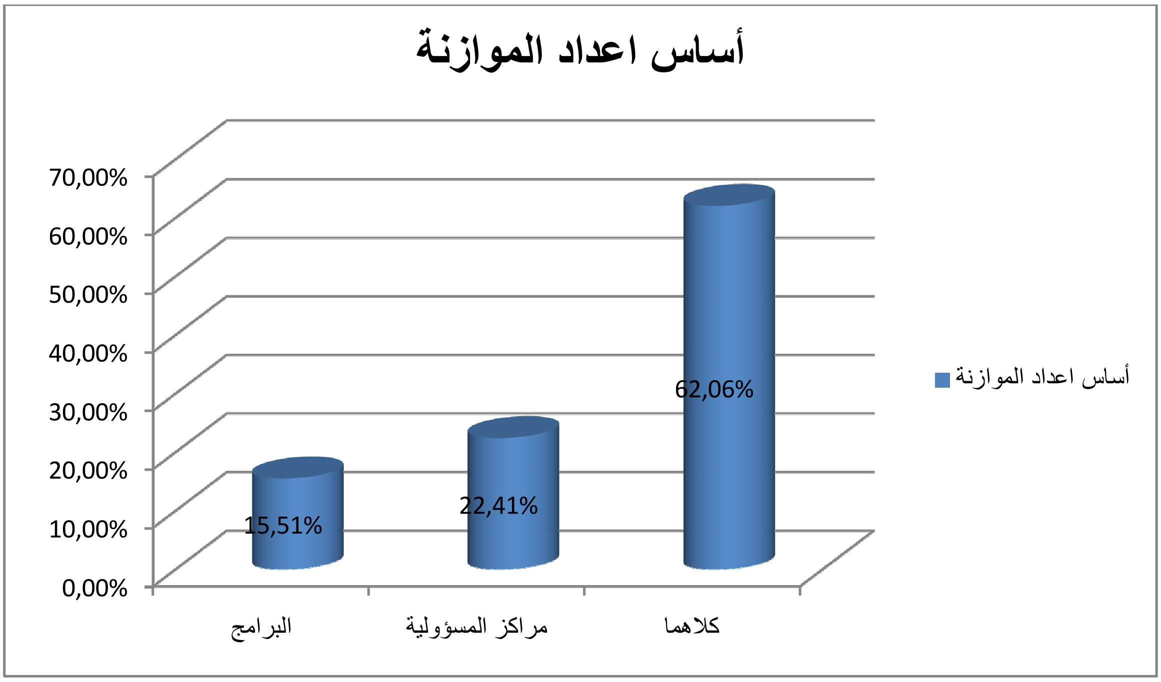
قد تعد الموازنات التقديرية على أساس البرامج أو على أساس مراكز المسؤولية،أو على أساس كليهما،وفيما يلي النتائج المحصل عليها والخاصة بالمؤسسات الجزائرية.

الجدول (11): تبويب البيانات حسب أساس إعداد الموازنة

أساس إعداد الموازنة	التكرار	النسبة%
البرامج	09	15.51
مراكز المسؤولية	13	22.41
كلاهما	36	62.06
المجموع	58	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية

الشكل(16): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب أساس إعداد الموازنة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

يلاحظ أن ما نسبته15.51% من المؤسسات المدروسة،تعد الموازنات التقديرية على أساس البرامج ، أي ما يعادل (09) مؤسسات من المؤسسات المدروسة،أما (13) مؤسسة بما يعادل22.41% تعد الموازنات على أساس مراكز المسؤولية،في حين ما نسبته62.06%، أي ما يعادل(36) مؤسسة تعد الموازنات على أساس مراكز المسؤولية و البرامج معا.

ثانيا: دور الموازنات التقديرية في المؤسسات الجزائرية و العوامل المؤثرة فيه:

تستعمل المؤسسات الجزائرية نظام الموازنات التقديرية بصورة واسعة نظرا لما يوفره هذا النظام لإدارة المؤسسة في سبيل القيام بوظائفها،غير أن الدور المنوط بالموازنات التقديرية يختلف من مؤسسة لأخرى.

1- دور الموازنات التقديرية في المؤسسات الجزائرية:

بغية التعرف على الدور الذي تقوم به الموازنات التقديرية في المؤسسات الجزائرية تمت صياغة مجموعة من الأدوار التي تلعبها الموازنات التقديرية، المتعارف عليها، ولربما هناك أدوار أخرى للموازنات تم إغفالها في البدائل، تم تخصيص سؤال مفتوح لهذا الغرض، أما فيما يخص النتائج المتحصل عليها فكانت مدونة في الجدول الموالي :

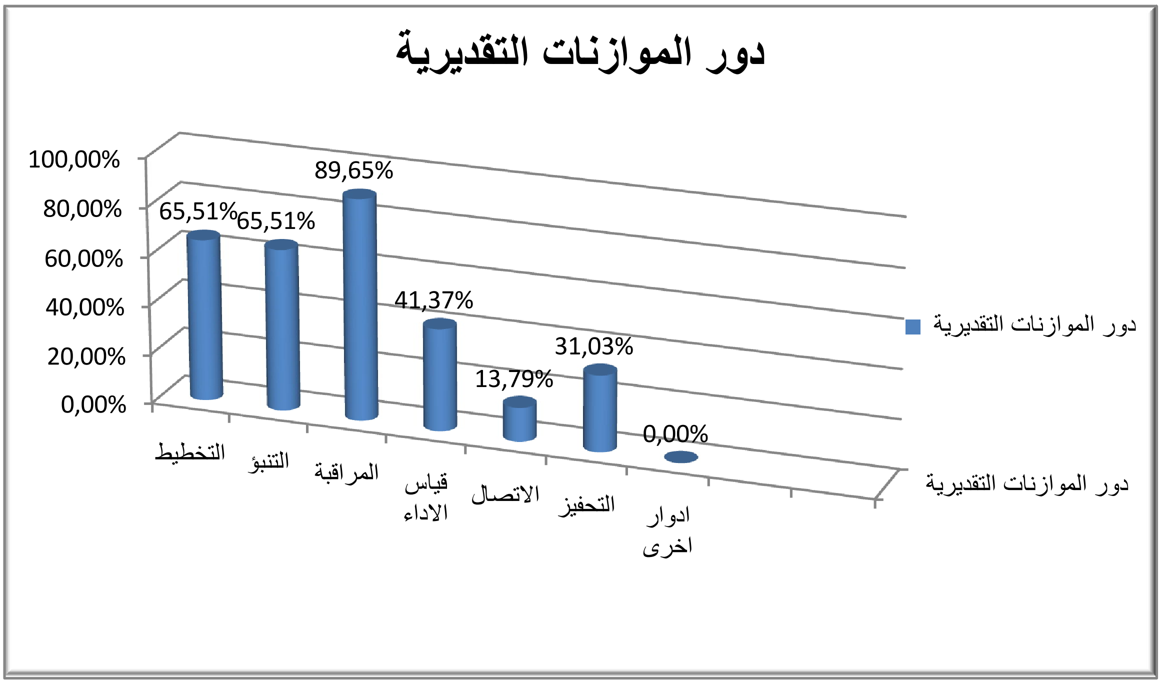
الجدول(12): تبويب البيانات حسب دور الموازنات التقديرية في المؤسسات الجزائرية

الأدوار	التكرار	النسبة المئوية%
التخطيط	38	65.51
التنبؤ	38	65.51
المراقبة	52	89.65
قياس الأداء	24	41.37
الاتصال	08	13.79
التحفيز	18	31.03
ادوار أخرى	00	00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

ملاحظة: معظم المؤسسات المدروسة تستعمل الموازنات التقديرية لأكثر من دور.

الشكل(17): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب دور الموازنات التقديرية في المؤسسات الجزائرية



المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

من خلال النتائج و الرسم البياني يلاحظ ما يلي :

- تستعمل الموازنات التقديرية لأكثر من دور في المؤسسات الجزائرية .
- هناك ثلاث ادوار رئيسية يقوم بها نظام الموازنات التقديرية في المؤسسات الجزائرية وهي: المراقبة، التخطيط، التنبؤ وكانت نسبها على التوالي 89.65 % ،65.51%، 65.51% ثم تستعمل بدرجة اقل لقياس الأداء، للتحفيز، والاتصال فكانت نسبها على التوالي 41.37%، 31.03%،و 13.79 % .

2- العوامل المؤثرة على دور الموازنات التقديرية في المؤسسات الجزائرية:

من خلال تبويب دور الموازنات التقديرية في المؤسسات الجزائرية،يلاحظ أن ادوار الموازنات كانت بدرجات متفاوتة،ولهذا سيتم تحليل بعض العوامل لتبيان أثرها على دور الموازنات التقديرية في المؤسسات الجزائرية.

أ- أثر حجم المؤسسة على دور الموازنات التقديرية في المؤسسات الجزائرية:

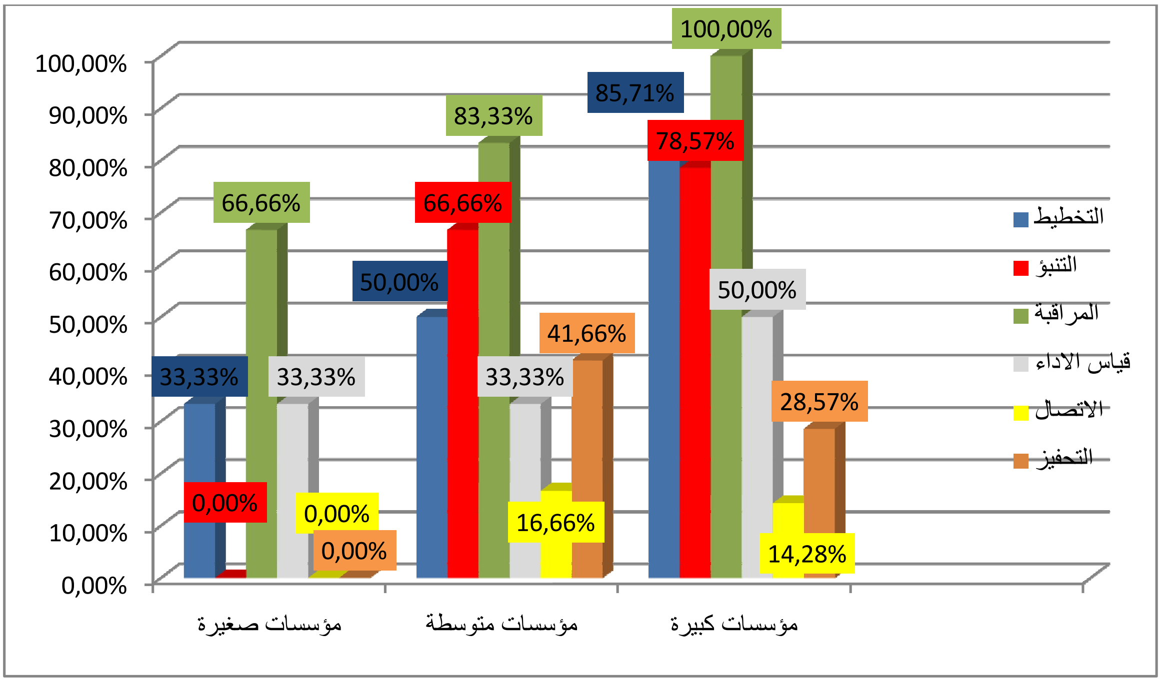
تم ترتيب دور الموازنات التقديرية في المؤسسات الجزائرية تبعا لحجم المؤسسة، والنتائج المحصل عليها مدونة في الجدول أسفله:

الجدول(13) : تبويب دور الموازنات حسب حجم المؤسسة

حجم المؤسسات / الدور	مؤسسات صغيرة الحجم		مؤسسات متوسطة الحجم		مؤسسات كبيرة الحجم	
	التكرار	النسبة%	التكرار	النسبة%	التكرار	النسبة%
التخطيط	02	33.33	12	50	24	85.71
التنبؤ	00	00	16	66.66	22	78.57
المراقبة	04	66.66	20	83.33	28	100
قياس الأداء	02	33.33	08	33.33	14	50
الاتصال	00	00	04	16.66	04	14.28
تحفيز	00	00	10	41.66	08	28.57

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

الشكل (18): التوزيع البياني لدور الموازنات حسب حجم المؤسسة



المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

من الجدول و الشكل أعلاه يلاحظ ما يلي :

ينبغي الإشارة أولا إلى أن العينة المدروسة تكونت من 6 مؤسسات صغيرة، 10.34% 24مؤسسة متوسطة و41.37% و 28 مؤسسة كبيرة 48.27% (تم الاعتماد على عدد العمال في التصنيف)

- الموازنات التقديرية تؤدي ثلاث ادوار أساسية في المؤسسات صغيرة الحجم الجزائرية وهذه الأدوار هي: التخطيط ، المراقبة ،وقياس الأداء بنسبة 33.33% ، 66.66% ، 33.33% على التوالي .
- تقوم الموازنات التقديرية في المؤسسات متوسطة الحجم الجزائرية بستة ادوار وهي: التخطيط، التنبؤ، المراقبة، قياس الأداء، الاتصال، وأخيرا التحفيز بنسبة : 50%، 66.66% ، 83.33% ، 33.33% ، 16.66% ، 41.66% .

في حين للموازنات التقديرية دور في المؤسسات كبيرة الحجم الجزائرية يتمثل في : التخطيط 85.71%، التنبؤ 78.57% والمراقبة 100% وقياس الأداء 50% والاتصال 14.28% وأخيرا التحفيز بنسبة 28.57% .

ب-أثر قطاع النشاط على دور الموازنات التقديرية في المؤسسات الجزائرية:

نتائج تبويب دور الموازنات التقديرية في المؤسسات الجزائرية حسب قطاع نشاط المؤسسات المدروسة مدونة في الجدول أدناه:

الجدول (14) : **تبويب دور الموازنات حسب قطاع النشاط**

الأدوار	قطاع النشاط	صناعي	خدمي	تجاري	صناعي- تجاري	خدمي- تجاري
التخطيط	التكرار	08	20	04	02	04
	النسبة%	44.44	83.33	66.66	33.33	100
التنبؤ	التكرار	06	24	02	04	02
	النسبة%	33.33	100	33.33	66.66	50
المراقبة	التكرار	16	24	04	04	04
	النسبة%	88.88	100	66.66	66.66	100
قياس الأداء	التكرار	04	10	04	02	04
	النسبة%	22.22	41.66	66.66	33.33	100
الاتصال	التكرار	02	06	00	00	00
	النسبة%	11.11	25	00	00	00
التحفيز	التكرار	02	12	04	00	00
	النسبة%	11.11	50	66.66	00	00

المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

من خلال الجدول :

1- تستعمل المؤسسات الصناعية الجزائرية الموازنات التقديرية للمراقبة، والتخطيط، والتنبؤ حيث كانت نسبها على التوالي 88.88%، 44.44% و 33.33%، وكذلك تستخدم الموازنات التقديرية بدرجة اقل في قياس الأداء بنسبة22.22%، والاتصال والتحفيز بنسبة 11.11% .

2- تستخدم المؤسسات الخدمية الجزائرية الموازنات التقديرية بنسبة كبيرة في المراقبة والتنبؤ والتخطيط فكانت نسبها على التوالي 100%، 100%، 83.33%، كما تؤدي الموازنات التقديرية كذلك الوظائف التالية تحفيز بنسبة 50%،وقياس الأداء بنسبة 41.66% والاتصال بنسبة 25% .

3- تستعمل المؤسسات التجارية الجزائرية الموازنات للقيام ب التخطيط، المراقبة، قياس الأداء والتحفيز، حيث كانت نسبة كلا منهما تقدر ب66.66% وبدرجة اقل في التنبؤ بنسبة 33.33% ،وليس للموازنات دور في الاتصال في المؤسسات التجارية الجزائرية .

4- تستخدم المؤسسات الصناعية التجارية الجزائرية الموازنات التقديرية في المراقبة والتنبؤ بنسبة 66.66% لكل منهما وتستعمل الموازنات بدرجة اقل في التخطيط وقياس الأداء بنسبة 33.33% ،وليس للموازنات أي دور في الاتصال والتحفيز حيث كانت نسبتهما معدومة 00% .

5- تستعمل المؤسسات الخدمية التجارية الجزائرية الموازنات التقديرية بدرجة اكبر في التخطيط والمراقبة وقياس الأداء حيث كانت نسبة كل دور 100%، كما تستعمل الموازنات بدرجة اقل في التنبؤ بنسبة 50% ،وليس لها أي دور في الاتصال والتحفيز حيث كانت نسبتهما معدومة 00% .

ت-أثر الشكل القانوني على دور الموازنات التقديرية في المؤسسات الجزائرية:

وفيما يتعلق بتأثير الشكل القانوني للمؤسسات المدروسة على الأدوار التي تؤديها الموازنات التقديرية في المؤسسات الجزائرية،فكانت النتائج كما يلي:

الجدول (15): تبويب دور الموازنات حسب الشكل القانوني

الأدوار / الشكل القانوني		مؤسسة ذات المسؤولية المحدودية	مؤسسة ذات أسهم	مؤسسة الشخص الواحد ذات المسؤولية المحدودة	مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي و تجاري
التخطيط	التكرار	18	16	02	02
	النسبة%	90	50	100	50
التنبؤ	التكرار	20	12	02	04
	النسبة%	100	37.5	100	100
المراقبة	التكرار	20	26	02	04
	النسبة%	100	81.25	100	100
قياس الأداء	التكرار	04	14	02	04
	النسبة%	20	43.75	100	100
الاتصال	التكرار	00	06	02	00
	النسبة%	00	18.75	100	00
التحفيز	التكرار	12	04	00	02
	النسبة%	60	12.5	00	50

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

من خلال النتائج يلاحظ ما يلي :

1- تستعمل المؤسسات ذات المسؤولية المحدودة الجزائرية الموازنات التقديرية للقيام بثلاثة ادوار رئيسية وهي المراقبة، التنبؤ، والتخطيط فكانت نسبتها على التوالي 100%،100%، و 90%، كما أن للموازنات دور معتبر في التحفيز حيث تقدر نسبته ب60%، والملاحظ أن الموازنات التقديرية ليس لها دور في الاتصال في المؤسسات ذات المسؤولية المحدودة الجزائرية .

2- تستعمل المؤسسات ذات الأسهم الجزائرية الموازنات التقديرية بدرجة اكبر في عملية الرقابة حيث كانت نسبتها تقدر ب81.25%، وكذلك للتخطيط وقياس الأداء حيث تقدر نسبتهما ب50%، و 43.75%على التوالي، وتستعمل بدرجة اقل في التنبؤ بنسبة تقدر ب37.5%، تليها دور في الاتصال و التحفيز بنسبة 18.75%و 12.5% على التوالي .

3- تستعمل المؤسسات ذات الشخص الوحيد والمسؤولية المحدودة الجزائرية، الموازنات التقديرية للقيام بدور التخطيط، التنبؤ، المراقبة، وقياس الأداء و الاتصال، حيث كان نسبة كلا من هذه الأدوار 100% وليس للموازنات التقديرية دور في التحفيز في هذا النوع من المؤسسات، حيث كانت نسبتها معدومة 00% .

4- تستخدم المؤسسات العمومية ذات طابع تجاري الموازنات التقديرية لتأدية ثلاث ادوار رئيسية وهي المراقبة، التنبؤ وقياس الأداء، حيث كانت نسبتها معتبرة وتقدر ب100%، وكذلك تستعمل الموازنات للقيام بدور التخطيط والتحفيز بنسبة 50%، في حين ليس للموازنات التقديرية دور في عملية الاتصال في هذا النوع من المؤسسات وقدرت نسبته ب00% .

ثالثا: تقديرات الموازنة التقديرية

نظام الموازنات التقديرية عبارة عن تنبؤات للمستقبل مبنية على أسس معينة، وبالنسبة للمؤسسات الجزائرية المدروسة فقد تباينت طرق إعدادها.

ثالثا-1 إعداد تقديرات الموازنة التقديرية

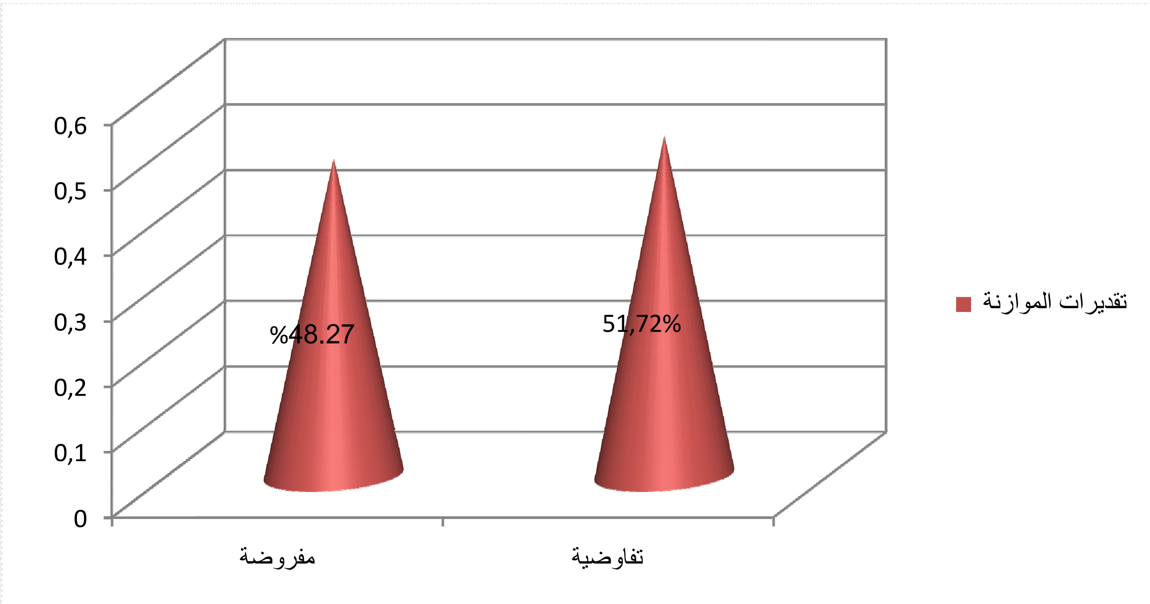
قد تكون تقديرات الموازنات التقديرية مقدرة من طرف المستويات العليا أي مفروضة،وقد يشارك في إعداد هذه التقديرات المستويات الدنيا مع المستويات العليا،أي تكون التقديرات تفاوضية،فكانت النتائج المحصل عليها كما يلي:

الجدول(16): تبويب البيانات حسب تقديرات الموازنة

تقديرات الموازنة	التكرار	النسبة المئوية%
مفروضة	28	48.27
تفاوضية	30	51.72
المجموع	58	100

المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

الشكل(19): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب تقديرات الموازنات التقديرية في المؤسسات الجزائرية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

أما من ناحية تقديرات الموازنة بهدف التعرف على مدى مشاركة المنفذين من عدمه في إعداد تقديرات الموازنة فقد تم التوصل إلى نسبة متقاربة بحيث ما نسبته 48.27% تكون التقديرات مفروضة من المستويات العليا في المؤسسة، أما ما نسبته 51.72% تكون مشاركة المنفذين في المستويات الدنيا مع المستويات العليا وبالتالي شعور العاملين والمنفذين بالانتماء والرضا .

ثالثا-2 درجة مرونة وثبات تقديرات الموازنة

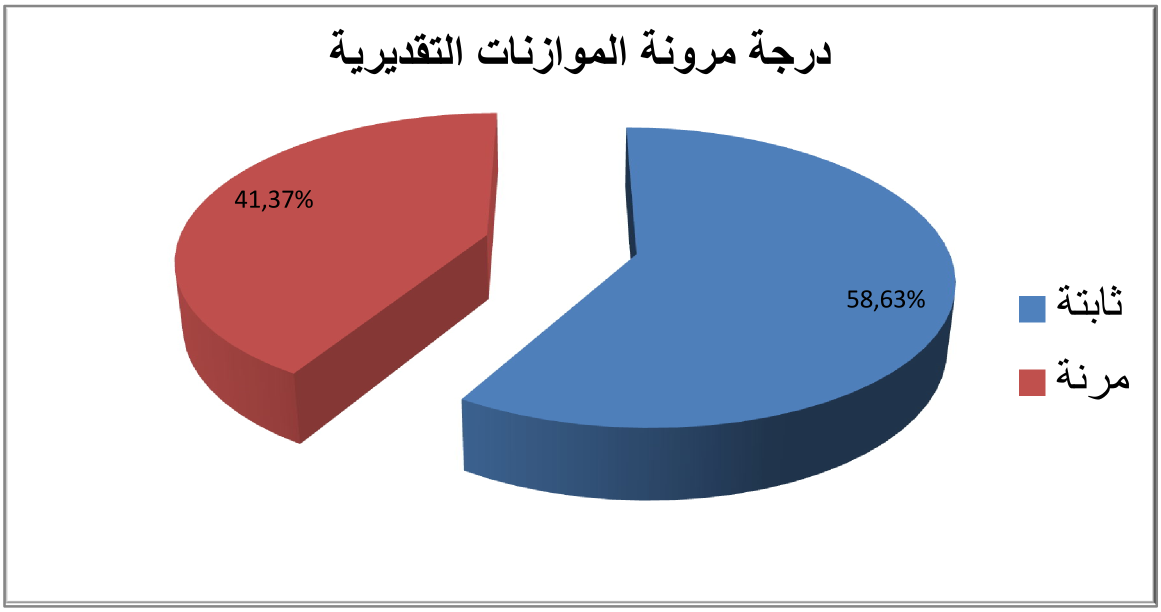
تعد بعض المؤسسات الجزائرية موازناتها التقديرية على أساس ثابت بمعنى أن التقديرات لا تتغير، في حين البعض الأخر من العينة المدروسة تكون تقديراتها قابلة للتغيير، وفيما يلي النتائج الإحصائية المحصل عليها.

الجدول(17): تبويب البيانات حسب درجة مرونة وثبات تقديرات الموازنة

مرونة وثبات التقديرات	التكرار	النسبة المئوية%
ثابتة	34	58.62
مرنة	24	41.37
المجموع	58	100

المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

الشكل(20): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب درجة مرونة وثبات تقديرات الموازنة في المؤسسات الجزائرية.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

فيما يتعلق بدرجة ثبات أو مرونة تقديرات الموازنة كانت النتائج 58.62% تقديرات ثابتة بمعنى أن التنبؤات لا تعدل أو لا يطرأ عليها أي تغيير، وهذا ما يجعل من نظام الموازنات التقديرية اقل فاعلية.أي عدم تأقلم المؤسسة مع التغيرات المحتملة في محيطها، أما ما نسبته 41.37% كانت التقديرات مرنة لمسايرة أي تغيرات في محيط المؤسسة .

1- تحليل انحرافات الموازنة:

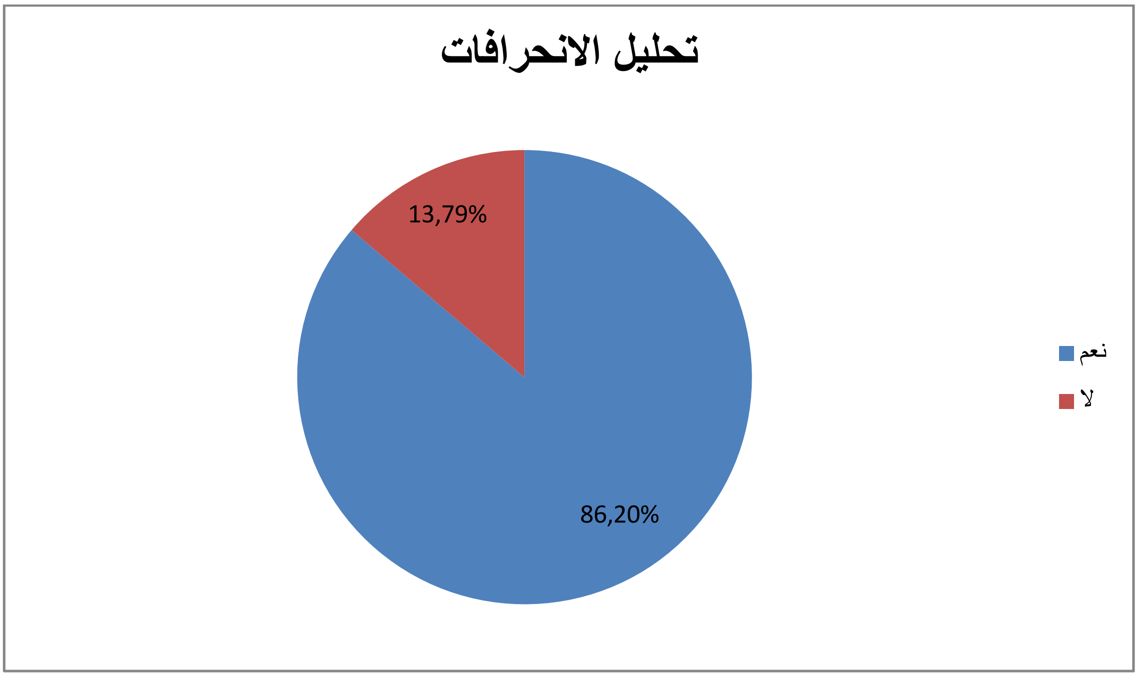
تحليل الانحرافات هو البحث عن مسببات عدم بلوغ الأهداف ودرجتها، لمحاولة تفاديها مستقبلا، إلا أن هناك بعض المؤسسات التي لا تعطي عملية تحليل الانحرافات أهمية، أما فيما يخص المؤسسات المدروسة فكانت النتائج كما يلي:

الجدول(18): تبويب البيانات حسب تحليل انحرافات الموازنة

تحليل الانحرافات	التكرار	النسبة المئوية%
نعم	50	86.2
لا	08	13.79
المجموع	58	100

المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

الشكل (21): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب تحليل انحرافات الموازنة



المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

من خلال النتائج المحصل عليها تبين أن ما نسبته 86.20% من المؤسسات المدروسة تقوم بتحليل انحرافات الموازنة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية مستقبلا و البحث عن مسببات هذه الانحرافات وهذا ما يزيد من تفعيل دور نظام الموازنات التقديرية في الرقابة . في حين ما نسبته13.79% من المؤسسات المدروسة وعددها 08 مؤسسات لا تقوم بتحليل الانحرافات.

2- صعوبات تحقيق أهداف الموازنة التقديرية:

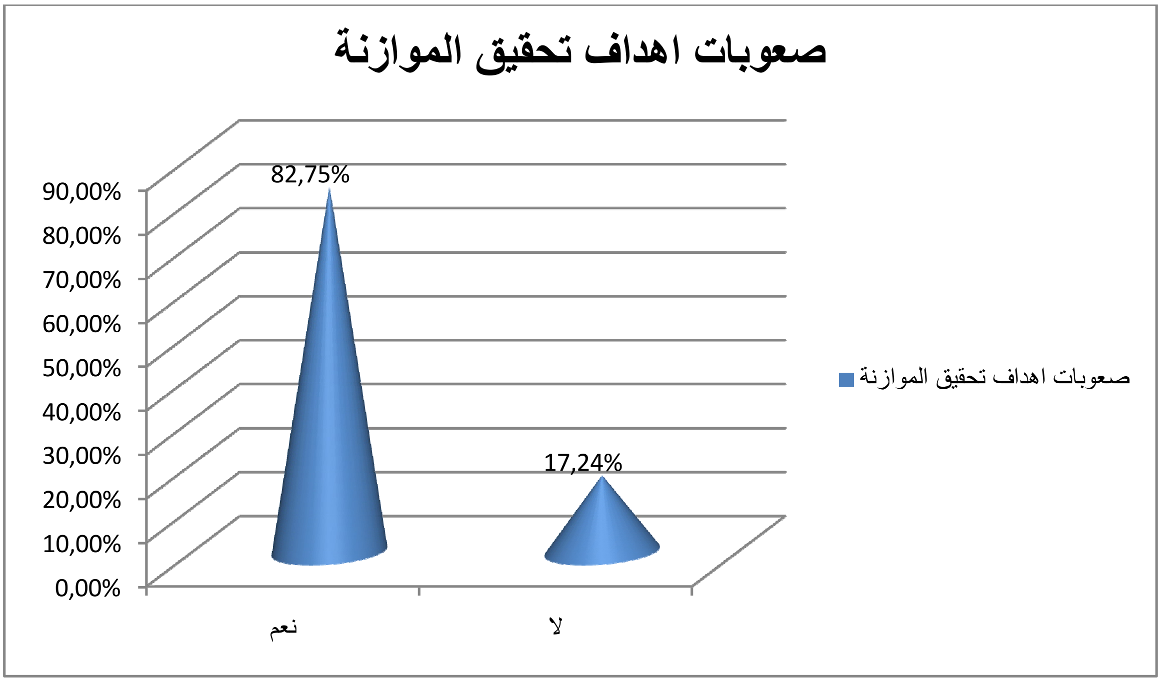
قد تجد بعض المؤسسات صعوبة في تحقيق أهداف الموازنة التقديرية وهذا راجع إلى أسباب عديدة، في حين بعض المؤسسات لا تجد أية صعوبة نظرا لعوامل محددة، في هذا الصدد تم التوصل إلى النتائج المدونة أسفله:

الجدول(19): تبويب البيانات حسب صعوبات تحقيق أهداف الوازنة التقديرية

صعوبة تحقيق أهداف الموازنة	التكرار	النسبة المئوية%
نعم	48	82.75
لا	10	17.24
المجموع	58	100

المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

الشكل(22): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب صعوبات تحقيق أهداف الموازنة التقديرية



المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

بالنظر إلى النتائج المحصل عليها يلاحظ أن ما نسبته 82.75% من المؤسسات المدروسة تجد صعوبة في تحقيق أهداف الموازنة وهذا راجع إلى[‡]:

[‡] الإجابات مأخوذة من الاستبيانات

- صعوبة التنبؤ بالمصاريف ؛
- تقديرات الموازنة مفروضة من المستويات العليا؛
- المحيط الخارجي للمؤسسة المتغير؛
- صعوبة الحصول على المعلومات الدقيقة التي تبنى عليها تقديرات الموازنة؛
- التقديرات مبالغ فيها ؛
- التجارة الخارجية (منافسة الواردات)؛
- عدم استقرار أسعار المواد الأولية .

المطلب الثاني:واقع نظم قياس الأداء في المؤسسات الجزائرية

كثر الاهتمام في السنوات الأخيرة حول مدى استعمال المؤسسات الجزائرية للطرق والأدوات الحديثة التي تساعد على إدارة وتسيير المؤسسة بطريقة ناجعة، ومن بين هاته الأدوات لوحة القيادة و بطاقة الأداء المتوازن.

أولا: واقع لوحة القيادة في المؤسسات الجزائرية

بهدف التعرف على مدى استخدام المؤسسات الجزائرية للوحة القيادة،و الدور الذي تؤديه هذه الأخيرة في المؤسسات الجزائرية تمت صياغة مجموعة من الأسئلة للتعرف على واقع هاته الأداة في المؤسسات الجزائرية.

1- **أنواع لوحة القيادة:**تستعمل المؤسسات الجزائرية نوعين من لوحات القيادة،لوحة قيادة مراكز المسؤولية ولوحة قيادة للمديرية العامة،أما النتائج المحصل عليها فكانت كما في الجدول الموالي:

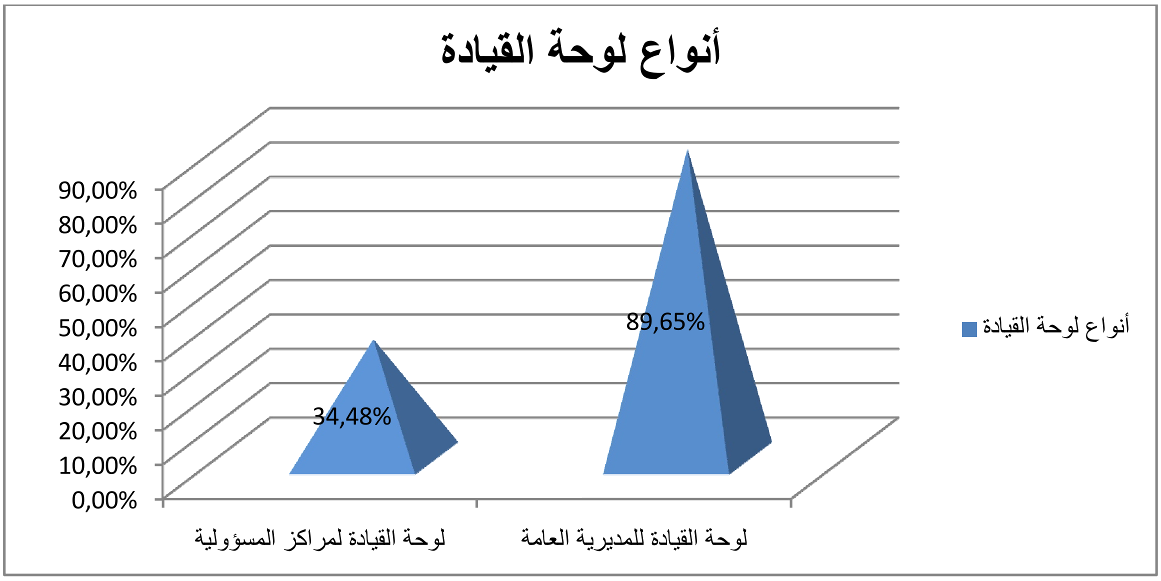
الجدول (20): تبويب البيانات حسب أنواع لوحة القيادة المستعملة في المؤسسات الجزائرية

أنواع لوحة القيادة	التكرار	النسبة المئوية%
لوحة قيادة مراكز المسؤولية	20	34.48
لوحة قيادة للمديرية العامة	52	89.65

المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

ملاحظة:العديد من المؤسسات تستعمل نوعي لوحة القيادة مع بعض.

الشكل(23): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب **أنواع لوحة القيادة**



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

تستعمل المؤسسات الجزائرية لوحة قيادة مراكز المسؤولية بنسبة 34.48% بما يعادل 20 مؤسسة،في حين استعمال لوحة قيادة للمديرية العامة كان بنسبة 89.65% أي 52 مؤسسة من بين 58 مؤسسة مدروسة.

2- **دور لوحة القيادة في المؤسسات الجزائرية و العوامل المؤثرة فيه:**

تستعمل المؤسسات الجزائرية المدروسة لوحة القيادة للقيام بعدة ادوار، غير أن هاته الأدوار تختلف من مؤسسة لأخرى، بحيث تتأثر بعدة عوامل.

أ- **دور لوحة القيادة في المؤسسات الجزائرية:**

لتحديد الدور الذي تلعبه لوحة القيادة في المؤسسات الجزائرية تم طرح مجموعة من الأدوار العامة للوحة القيادة حسب المهتمين بمجال التسيير والرقابة في المؤسسة، بالإضافة إلى سؤال مفتوح حول ادوار أخرى يمكن أن تؤديها لوحة القيادة في المؤسسة فكانت النتائج كما في الجدول الموالي:

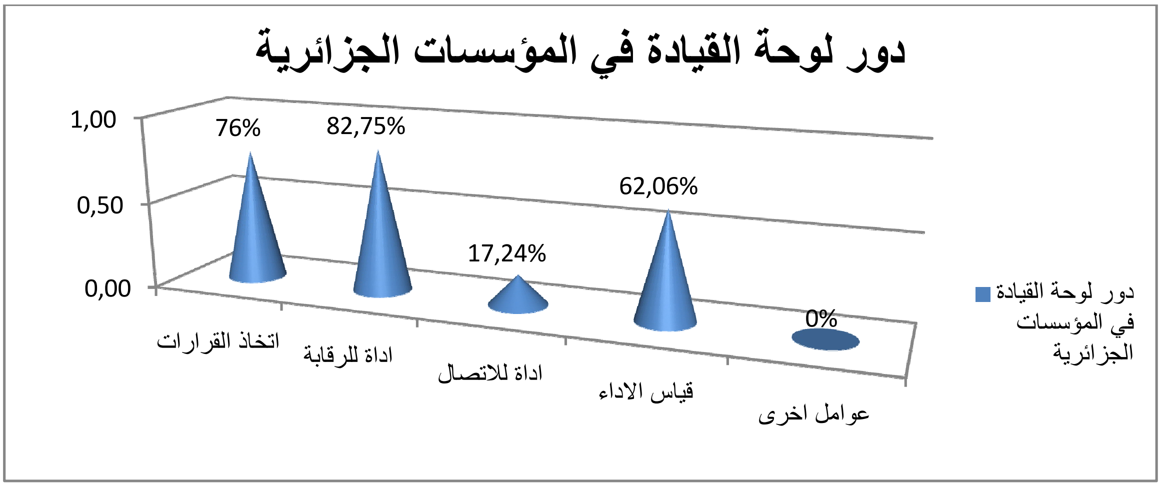
الجدول(21): تبويب البيانات حسب دور لوحة القيادة في المؤسسات الجزائرية

الدور	التكرار	النسبة المئوية%
اتخاذ القرارات	44	75.86
أداة للرقابة	48	82.75
أداة للاتصال	10	17.24
قياس الأداء	36	62.06
عوامل أخرى	00	00

المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

ملاحظة:اغلب المؤسسات تستخدم لوحة القيادة لأكثر من دور.

الشكل(24): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب دور لوحة القيادة في المؤسسات الجزائرية



المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

تظهر النتائج أن لوحة القيادة تلعب دورا بارزا في عملية الرقابة،اتخاذ القرارات،وقياس الأداء،حيث كانت نسبها على التوالي:82.75% ،75.86%،62.06% وكذلك لها دور في الاتصال ولكن بدرجة اقل حيث كانت نسبتها17.24% ،اي10 مؤسسات فقط من أصل 58 مؤسسة.

ب-العوامل المؤثرة في دور لوحة القيادة في المؤسسات الجزائرية:

يتأثر الدور الذي تؤديه لوحة القيادة في المؤسسات الجزائرية بمجموعة من العوامل من بينها حجم المؤسسة، وقطاع نشاطها، بالإضافة إلى الشكل القانوني.

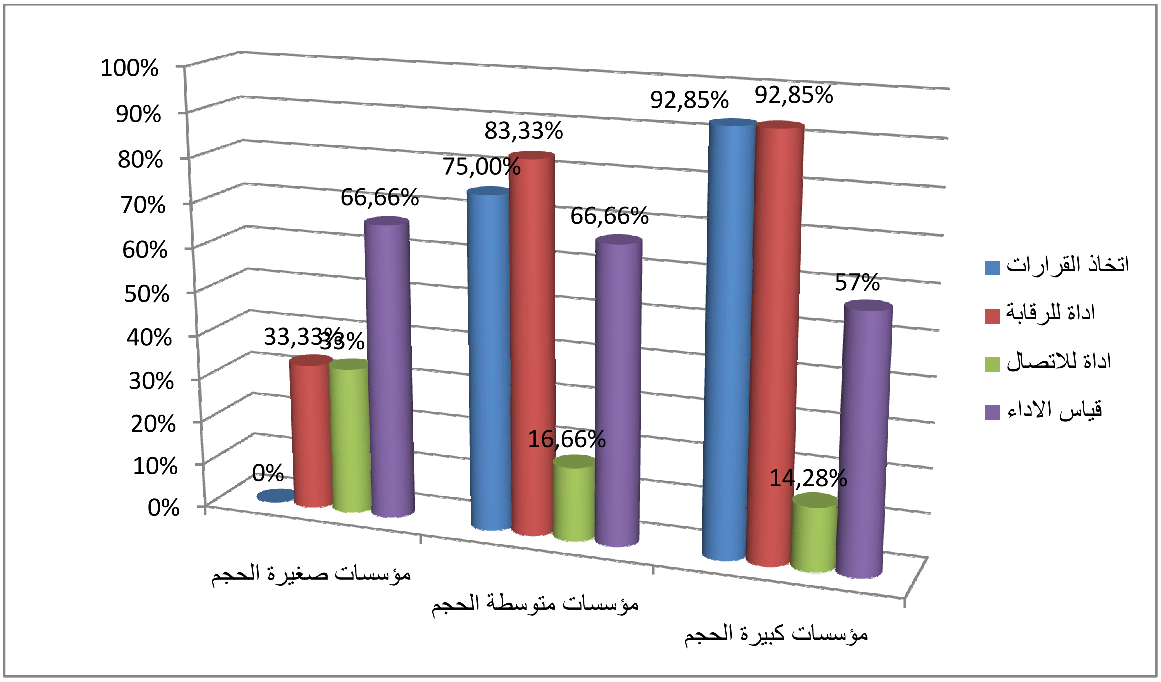
ب1- أثر حجم المؤسسة على دور لوحة القيادة في المؤسسات الجزائرية:

الجدول(22): تبويب دور لوحة القيادة حسب حجم المؤسسة

حجم المؤسسات / الدور	مؤسسات صغيرة الحجم		مؤسسات متوسطة		مؤسسات كبيرة	
	التكرار	النسبة%	التكرار	النسبة%	التكرار	النسبة%
اتخاذ القرارات	00	00	18	75	26	92.85
أداة للرقابة	02	33.33	20	83.33	26	92.85
أداة للاتصال	02	33.33	04	16.66	04	14.28
قياس الأداء	04	66.66	16	66.66	16	57.14

المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

الشكل (25): التوزيع البياني لدور لوحة القيادة حسب حجم المؤسسة



المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

من النتائج السابقة يتم استنتاج ما يلي:

- تؤدي لوحة القيادة ثلاثة ادوار في المؤسسة الصغيرة الجزائرية بنسبة متفاوتة وهي:

أداة للرقابة بنسبة 33.33% ، وأداة للاتصال بنسبة (33.33%)،وقياس الأداء بنسبة 66.66%، وليس لها أي دور في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات صغيرة الحجم الجزائرية.

- تستعمل لوحة القيادة في المؤسسات متوسطة الحجم الجزائرية للقيام بأربعة ادوار: اتخاذ القرارات بنسبة 75% وأداة للرقابة 83.33% وأداة للاتصال 16.66% وقياس الأداء بنسبة 66.66% .
- تستخدم لوحة القيادة في المؤسسات كبيرة الحجم الجزائرية لأغراض اتخاذ القرارات 92.85% وأداة للرقابة 92.85% وأداة للاتصال 14.28% وقياس الأداء 57.14% .

ومنه يمكن استنتاج ما يلي :

- تستخدم لوحة القيادة في المؤسسات الجزائرية لتأدية أربعة ادوار رئيسية هي : اتخاذ القرارات، أداة للرقابة، أداة للاتصال، وقياس الأداء ،كما تختلف الأدوار التي تؤديها لوحة القيادة في المؤسسات الجزائرية حسب حجم المؤسسة.

ب2- أثر قطاع النشاط على دور لوحة القيادة في المؤسسات الجزائرية:

الجدول (23): تبويب دور لوحة القيادة حسب قطاع النشاط

الأدوار	قطاع النشاط	صناعي	خدمي	تجاري	صناعي- تجاري	خدمي- تجاري
اتخاذ القرار	التكرار	10	20	04	06	04
	النسبة%	55.55	83.33	66.66	100	100
المراقبة	التكرار	10	24	04	06	04
	النسبة%	55.55	100	66.66	100	100
الاتصال	التكرار	02	04	00	02	02
	النسبة%	11.11	16.66	00	33.33	50
قياس الأداء	التكرار	10	14	06	02	04
	النسبة%	55.55	58.33	100	33.33	100

المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

من خلال الجدول يلاحظ ما يلي :

1- تستخدم المؤسسات الصناعية الجزائرية لوحة القيادة لتأدية ثلاث ادوار رئيسية وهي اتخاذ القرار، الرقابة، وقياس الأداء، حيث كانت نسبها معتبرة وتقدر ب55.55% وتستعمل لوحة القيادة بدرجة اقل في الاتصال حيث كانت نسبة هذا الدور تقدر ب11.11% .

2- تستعمل المؤسسات الخدمية الجزائرية لوحة القيادة في ادوار أساسية وهي المراقبة، اتخاذ القرارات وقياس الأداء، حيث كانت نسبها على التوالي 100%، 83.33%، و 58.33% وتستعمل لوحة القيادة بدرجة اقل في الاتصال بنسبة 16.66% .

3- تستعمل المؤسسات التجارية الجزائرية لوحة القيادة لتأدية 3 ادوار بارزة وهي قياس الأداء والرقابة واتخاذ القرارات، فكانت نسبها على التوالي 100%، 66.66%، 66.66% ولا تستعمل المؤسسات التجارية الجزائرية لوحة القيادة في الاتصال حيث كانت نسبة هذا الدور معدومة 00% .

4- تستعمل المؤسسات ذات قطاع نشاط صناعي تجاري الجزائرية لوحة القيادة بدرجة كبيرة في اتخاذ القرارات والرقابة فكانت النسبة تقدر ب100%، وتستخدم لوحة القيادة بدرجة اقل في الاتصال وقياس الأداء فكانت نسبة كلا من هذين الدورين تقدر ب33.33% .

5- تستخدم المؤسسات ذات قطاع نشاط خدمي تجاري الجزائرية لوحة القيادة للقيام بثلاث ادوار رئيسية وهي اتخاذ القرارات، الرقابة، وقياس الأداء فكانت بنسبة 100% وتستعمل لوحة القيادة للاتصال بدرجة اقل حيث كانت نسبة هذا الدور تقدر ب50% .

ب3- أثر الشكل القانوني على دور لوحة القيادة في المؤسسات الجزائرية:

الجدول (24): تبويب دور لوحة القيادة حسب الشكل القانوني

الأدوار \ الشكل القانوني		مؤسسة ذات المسؤولية المحدودية	مؤسسة ذات أسهم	مؤسسة الشخص الواحد ذات المسؤولية المحدودة	مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي و تجاري
اتخاذ القرار	التكرار	18	20	02	04
	النسبة%	90	62.5	100	100
المراقبة	التكرار	18	24	02	04
	النسبة%	90	75	100	100

الاتصال	التكرار	00	08	00	02
	النسبة%	00	25	00	50
قياس الأداء	التكرار	08	22	02	04
	النسبة%	40	68.75	100	100

المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

من خلال النتائج الإحصائية يمكن ملاحظة ما يلي:

1- تستخدم المؤسسات ذات المسؤولية المحدودة الجزائرية لوحة القيادة للقيام بدورين رئيسيين وهما اتخاذ القرارات والرقابة فكانت نسبتها مرتفعة وقدرت ب90%، وكذلك يستخدم هذا النوع من المؤسسات لوحة القيادة لقياس الأداء بدرجة اقل حيث قدرت نسبته ب40%، في حين ليس للوحة القيادة أي دور في عملية الاتصال في هذا النوع من المؤسسات حيث قدرت نسبته ب00%

2- تستعمل المؤسسات ذات الأسهم الجزائرية لوحة القيادة لتأدية ثلاث ادوار رئيسية وهي الرقابة، قياس الأداء واتخاذ القرارات فكانت نسب هذه الأدوار هي على التوالي 75%، 68.75%، و 62.5%، وتستخدم كذلك لوحة القيادة بدرجة اقل في الاتصال حيث كانت نسبة هذا الدور تقدر ب25% .

3- تستخدم المؤسسات ذات الشخص الوحيد والمسؤولية المحدودة الجزائرية لوحة القيادة للقيام بثلاث ادوار أساسية وهي اتخاذ القرارات، الرقابة وقياس الأداء حيث قدرت نسبة كل دور ب100%، في حين ليس للوحة القيادة أي دور في الاتصال حيث قدرت نسبة هذا الدور ب00% .

4- تؤدي لوحة القيادة في المؤسسات العمومية ذات الطابع التجاري ثلاث (03) ادوار رئيسية وهي اتخاذ القرارات، الرقابة، وقياس الأداء، حيث كانت نسبة كل دور تقدر ب100% وكذلك تستخدم لوحة القيادة للقيام بدور الاتصال في هذا النوع من المؤسسات حيث قدرت نسبته ب50% .

3- **فترة لوحة القيادة :** تختلف فترة لوحة القيادة من مؤسسة لأخرى،أما عن المؤسسات المدروسة،فكانت النتائج كما يلي:

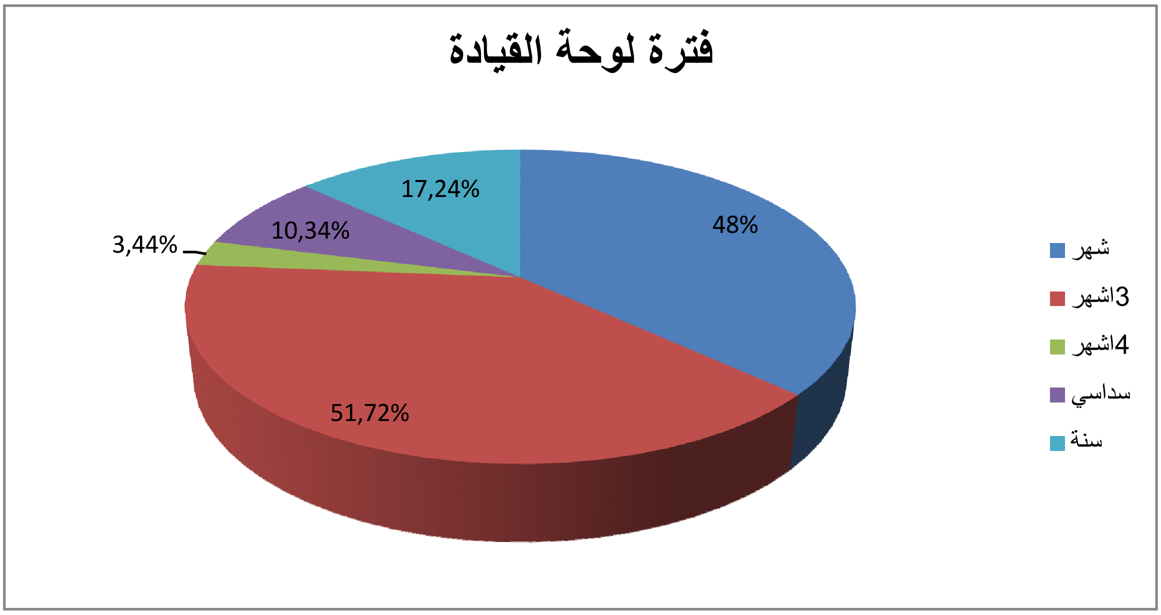
الجدول(25): تبويب البيانات حسب فترة لوحة القيادة

الفترة	التكرار	التكرار المجمع	النسبة المئوية%
شهر	28	28	48.27
3اشهر	30	58	51.72
4اشهر	02	60	3.44
سداسي	06	66	10.34
سنة	10	76	17.24

المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

ملاحظة:هناك بعض المؤسسات تستعمل لوحة القيادة لفترتين.

الشكل(26): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب فترة لوحة القيادة.



المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

يلاحظ أن فترة لوحة القيادة تتفاوت من مؤسسة لأخرى،إلا أن اغلب المؤسسات تستعمل لوحة القيادة لفترة اقل نسبيا،فكانت الفترة الغالبة هي فترة الثلاثة (03) الشهر 30 مؤسسة أي بنسبة 51.72% ،ثم تليها فترة الشهر بنسبة 48.27% وعددها (28) مؤسسة.

ويلاحظ من التكرار المجمع أن (18) مؤسسة من بين (58) مؤسسة جزائرية تستعمل لوحة القيادة لفترة أكثر من (04)أشهر،في حين بقية المؤسسات تستعمل لوحة القيادة لفترة اقل من (04) أشهر.

4- البيانات التي تحتويها لوحة القيادة:

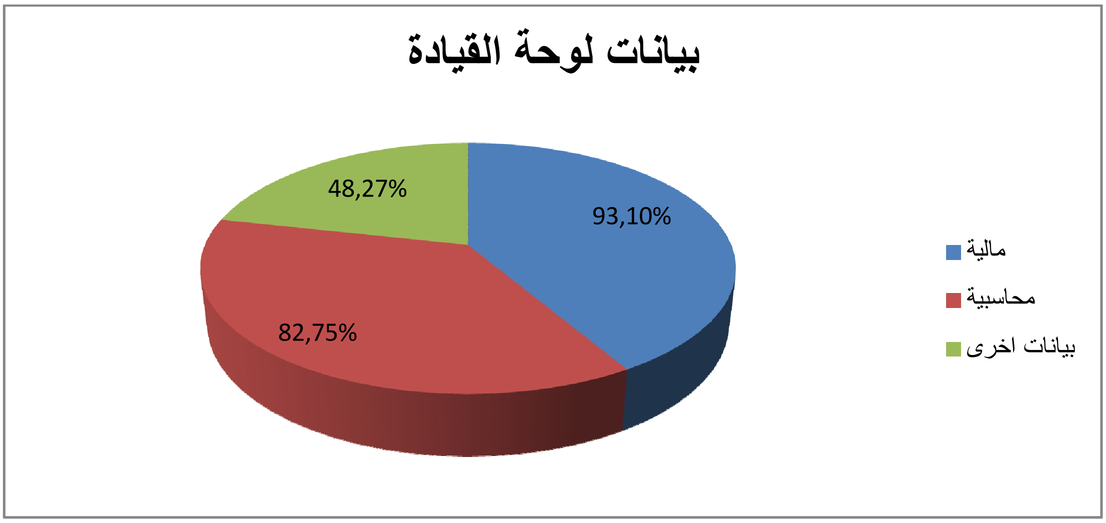
غالبا ما تحتوي لوحة القيادة على بيانات محاسبية أو بيانات مالية وكانت إجابات المؤسسات المدروسة كما يلي:

الجدول(26): تبويب البيانات حسب البيانات التي تحتويها لوحة القيادة

نوعية البيانات	التكرار	النسبة المئوية%
مالية	54	93.1
محاسبية	48	82.75
بيانات أخرى	28	48.27

المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

الشكل(27): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب بيانات لوحة القيادة



المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

فيما يخص البيانات التي تحتويها لوحة القيادة، فمعظم المؤسسات الجزائرية تكون بيانات لوحة القيادة بيانات مالية أو محاسبية بنسبة 93.1% و 82.75% على التوالي، واغلب المؤسسات الجزائرية تستعمل البيانات المالية والمحاسبية معا في لوحة القيادة،كما أن هناك مؤسسات تستعمل بيانات أخرى في لوحة القيادة،ومن بين هذه البيانات مايلي:

- بيانات تجارية؛
- مادية؛
- بيانات خاصة بالإنتاج؛
- بيانات خاصة بالمورد البشري؛
- بيانات خاصة بالجودة.

5- **تحليل انحرافات لوحة القيادة:**

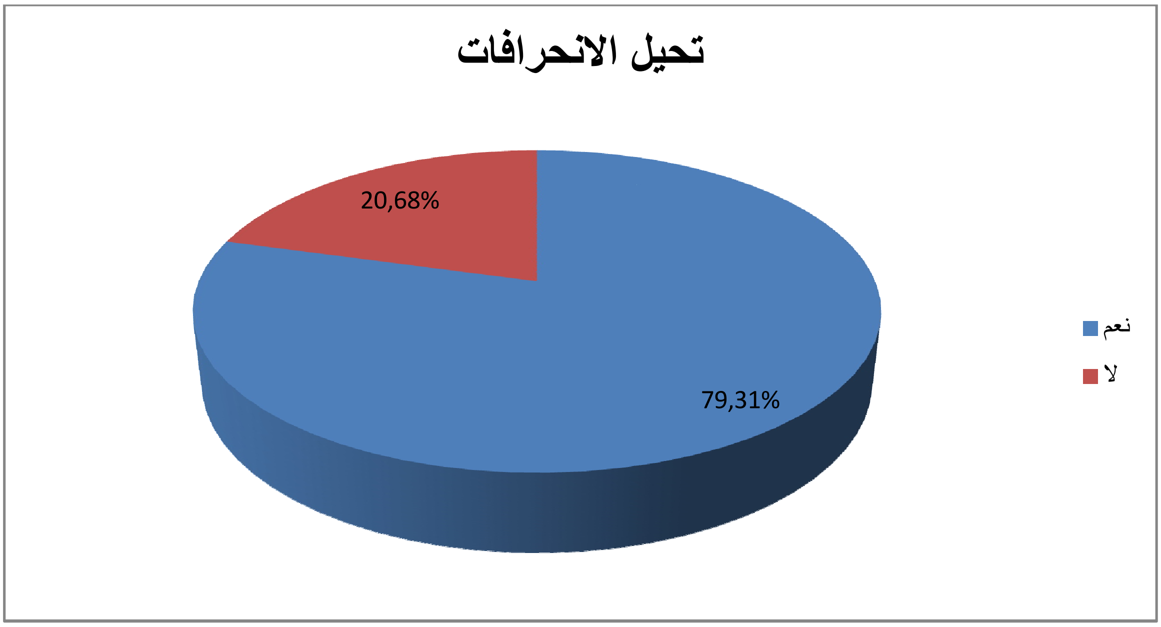
للتعرف على مدى تحليل المؤسسات الجزائرية لانحرافات لوحة القيادة من عدمه، تم التوصل إلى النتائج التالية:

الجدول(27): تبويب البيانات حسب تحليل انحرافات لوحة القيادة

تحليل الانحرافات	التكرار	النسبة المئوية%
نعم	46	79.31
لا	12	20.68
المجموع	58	100

المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

الشكل(28): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب تحليل انحرافات لوحة القيادة



المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

حسب النتائج المتوصل إليها معظم المؤسسات الجزائرية المدروسة تقوم بتحليل انحرافات لوحة القيادة وكانت النتائج 46مؤسسة من بين 58مؤسسة تقوم بتحليل الانحرافات أي ما نسبته

79.31%، وهذا يدل على الدور الذي تلعبه لوحة القيادة في مجال الرقابة في المؤسسات الجزائرية لأن تحليل الانحرافات الهدف منه البحث عن الاختلالات ومحاولة تفاديها مستقبلا ،في حين ما نسبتة20.68% لا تعطي أهمية لتحليل الانحرافات.

ثانيا: واقع بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الجزائرية :

بغية التعرف على مدى استخدام المؤسسات الجزائرية لأحدث الأدوات المساعدة في إدارة المؤسسة من عدمه، مثل بطاقة الأداء المتوازن تمت صياغة مجموعة من الأسئلة بخصوص واقع هذه الأداة في المؤسسات الجزائرية.

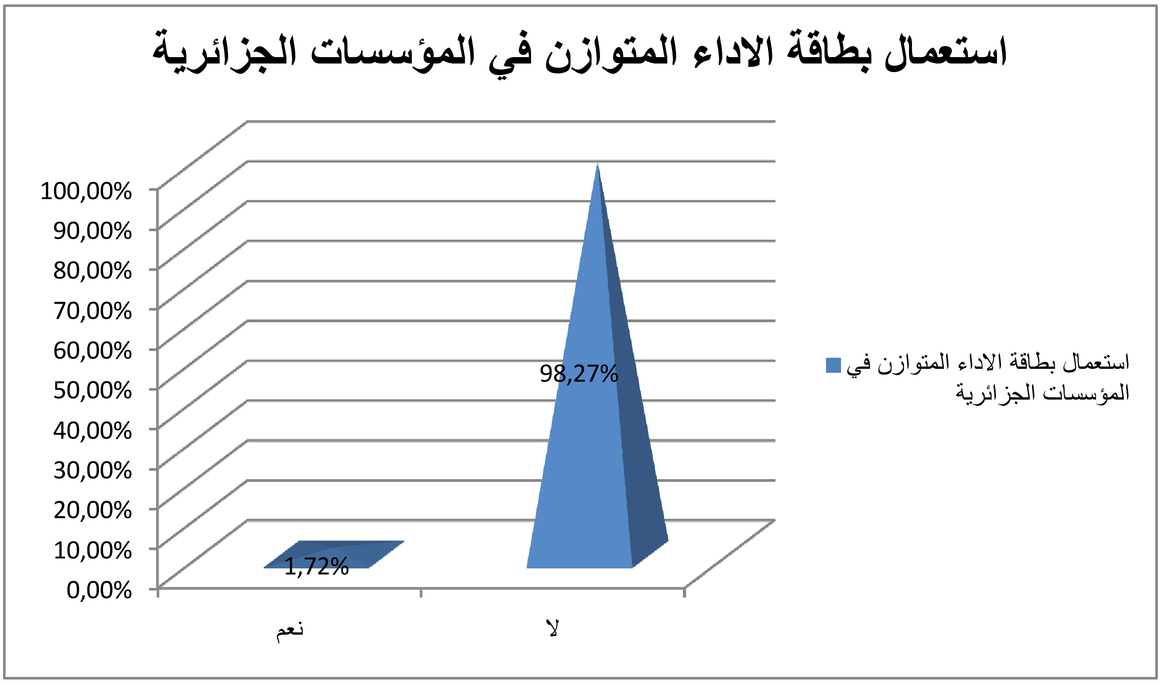
1- **استعمال بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الجزائرية:** أظهرت النتائج المتعلقة باستعمال بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الجزائرية النتائج المدونة في الجدول التالي:

الجدول(28): تبويب البيانات حسب استعمال بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الجزائرية

استعمال بطاقة الأداء	التكرار	النسبة المئوية%
نعم	01	1.72
لا	57	98.27
المجموع	58	100

المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

الشكل(29): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب استعمال بطاقة الأداء المتوازن



المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

من خلال النتائج يمكن ملاحظة أن ما نسبته98.27% من المؤسسات المدروسة لا تستعمل بطاقة الأداء المتوازن، وتجدر الإشارة إلى أن معظم المؤسسات المدروسة لا يعرفون هذه الأداة .

2- **محاور بطاقة الأداء المتوازن المستعملة:**

للتعرف على المحاور التي تحتويها بطاقة الأداء المتوازن المستعملة في المؤسسات الجزائرية، كانت النتائج المحصل عليها مدونة في الجدول الموالي:

الجدول رقم(28): تبويب البيانات حسب محاور بطاقة الأداء المتوازن

محاور بطاقة الأداء المتوازن	التكرار	النسبة المئوية%
محور مالي	01	100
محور زبائن	01	100

محور عمليات داخلية	01	100
محور النمو والتطور	01	100

المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

الشكل(30): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب محاور بطاقة الأداء المتوازن



المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

المؤسسة التي تستعمل بطاقة الأداء المتوازن تستعمل المحاور الأربعة المحور المالي ومحور الزبائن، محور العمليات الداخلية ومحور التعلم والنمو بنسبة 100% .

استخدامات بطاقة الأداء المتوازن:

لمعرفة الدور الذي تؤديه بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الجزائرية،كانت النتائج المحصل عليها كما يلي:

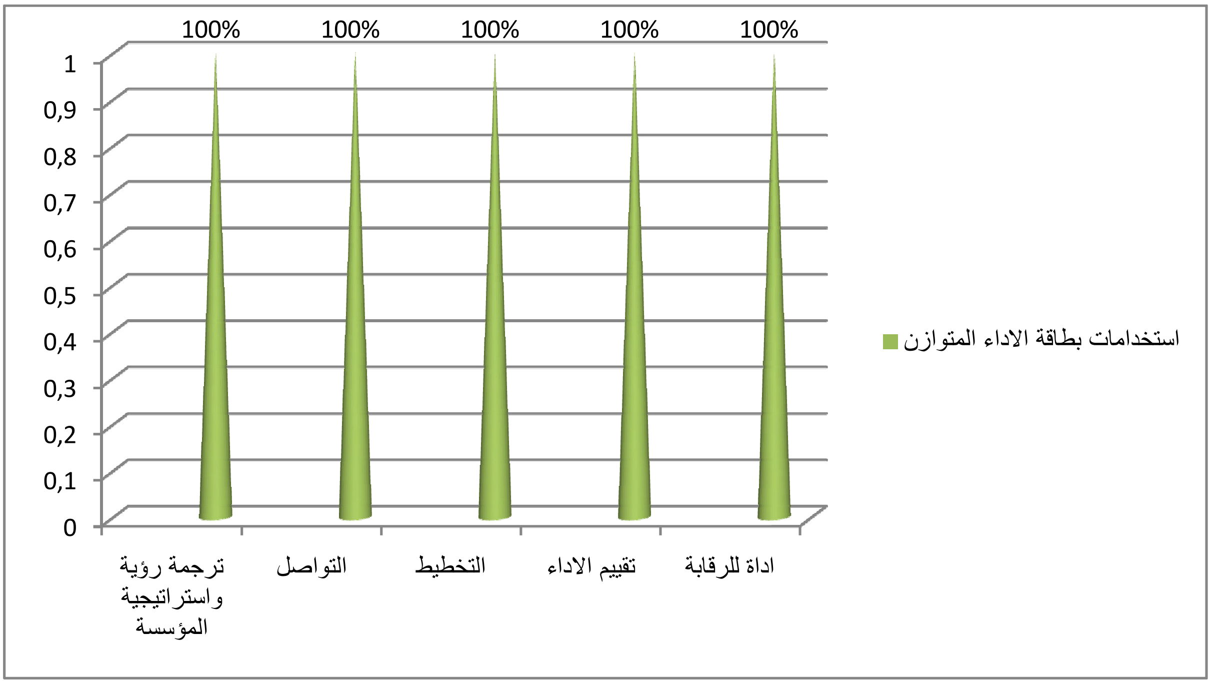
الجدول(29): تبويب البيانات حسب استخدامات بطاقة الأداء المتوازن

الاستخدامات	التكرار	النسبة المئوية%

ترجمة رؤية وإستراتيجية المؤسسة	01	100
التواصل	01	100
التخطيط	01	100
تقييم الأداء	01	100
أداة للرقابة	01	100

المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

الشكل(31): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب استخدامات بطاقة الأداء المتوازن



المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

بالنظر إلى النتائج أعلاه يمكن ملاحظة ما يلي:

أن المؤسسة المدروسة والمستعملة لبطاقة الأداء المتوازن تستعمل بطاقة الأداء المتوازن لغرض ترجمة رؤية وإستراتيجية المؤسسة ، التواصل،التخطيط تقييم الأداء،والرقابة بنسبة 100% .

و من العوامل المؤثرة على استخدام بطاقة الأداء المتوازن ومن ثم على الدور الذي تؤديه في المؤسسات الجزائرية هو أن اغلب المؤسسات ليست لديها إستراتيجية واضحة،ولا رؤية واضحة في حين أن استخدام بطاقة الأداء المتوازن يتطلب إستراتيجية ورؤية واضحتين، بالإضافة إلى المستوى العلمي المحدود لأغلب إطارات المؤسسات الجزائرية وعدم مسايرتها للتطورات الحديثة في مجال إدارة وتسيير المؤسسة.

المبحث الثالث:تحليل العلاقة بين الموازنات ونظم قياس الأداء:

سيتم تحليل العلاقة بين نظام الموازنات التقديرية ونظم قياس الأداء من خلال الدور الذي تؤديه كلا من الموازنات التقديرية ونظم قياس الأداء.

المطلب الأول:تحليل العلاقة بين الموازنات التقديرية ولوحة القيادة

سيتم تحليل العلاقة بين الموازنات التقديرية ولوحة القيادة بالتركيز على الدور الذي تؤديه كلا منهما،وهذا بإجراء مقارنة بين دور كلا منهما.

أولا: تحليل العلاقة بين دور كل من الموازنات التقديرية ولوحة القيادة في المؤسسات المدروسة:

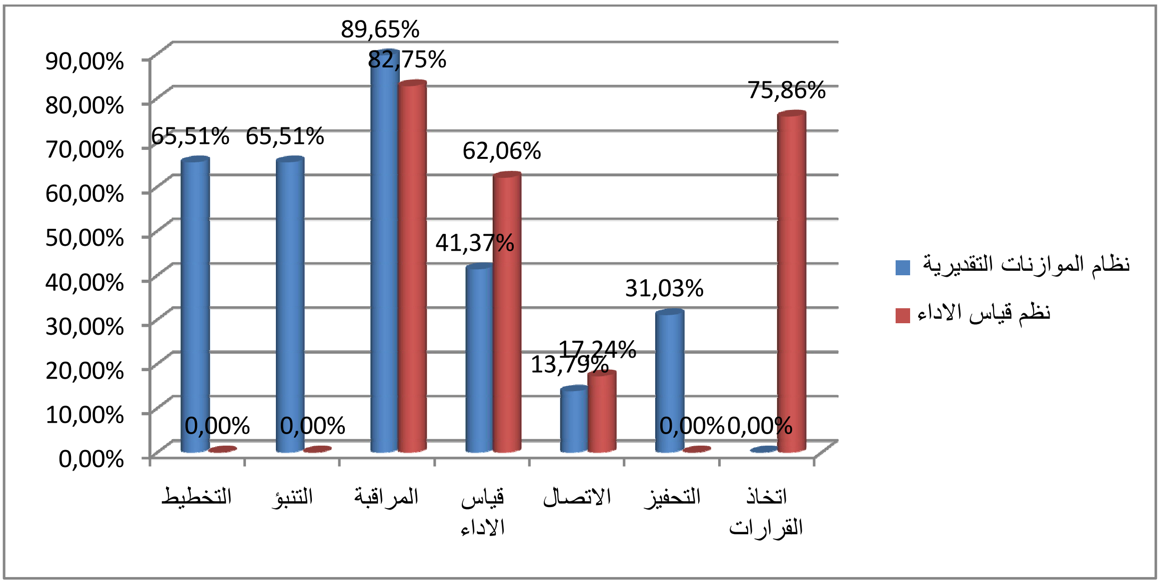
للمقارنة بين نظام الموازنات التقديرية ولوحة القيادة، يتم الاستعانة بالجدول الموالي:

الجدول:(30): مقارنة بين دور كلا من نظام الموازنات التقديرية ولوحة القيادة

الأدوار	نظام الموازنات التقديرية		لوحة القيادة	
	التكرار	النسبة المئوية%	التكرار	النسبة المئوية%
التخطيط	38	65.51	00	00
التنبؤ	38	65.51	00	00
المراقبة	52	89.65	48	82.75
قياس الأداء	24	41.37	36	62.06
الاتصال	08	13.79	10	17.24
التحفيز	18	31.03	00	00
اتخاذ القرارات	00	00	44	75.86

المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

الشكل(32): التوزيع البياني للمؤسسات المدروسة حسب دور كلا من نظام الموازنات التقديرية و لوحة القيادة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج الإحصائية.

من خلال الجدول والتمثيل البياني يلاحظ ما يلي:

1- تؤدي الموازنات التقديرية ستة (06) ادوار في المؤسسات الجزائرية وهي التخطيط، التنبؤ، المراقبة، قياس الأداء، الاتصال، والتحفيز .

2- تؤدي الموازنات التقديرية دورا بارزا في عملية الرقابة، حيث كانت نسبتها في المؤسسات الجزائرية 89.85% وكذلك التخطيط والتنبؤ بنسبة 65.51% .

3- تؤدي لوحة القيادة أربعة (04) ادوار في المؤسسات الجزائرية وهي المراقبة، قياس الأداء، الاتصال، واتخاذ القرارات .

4- للوحة القيادة دورا بارزا في المراقبة واتخاذ القرارات وقياس الأداء حيث كانت نسبها على التوالي 82.75%، 75.86% و 62.06% .وكذلك تؤدي دور في الاتصال بنسبة 17.24%.

بتفحص الجدول أعلاه والتمثيل البياني يستخلص ما يلي:

1- هناك ثلاث (03) ادوار مشتركة تؤديها كلا من الموازنات التقديرية ولوحة القيادة وهي :

- المراقبة؛

- قياس الأداء؛
- الاتصال.

2- تختص الموازنات التقديرية بالقيام بالأدوار التالية :

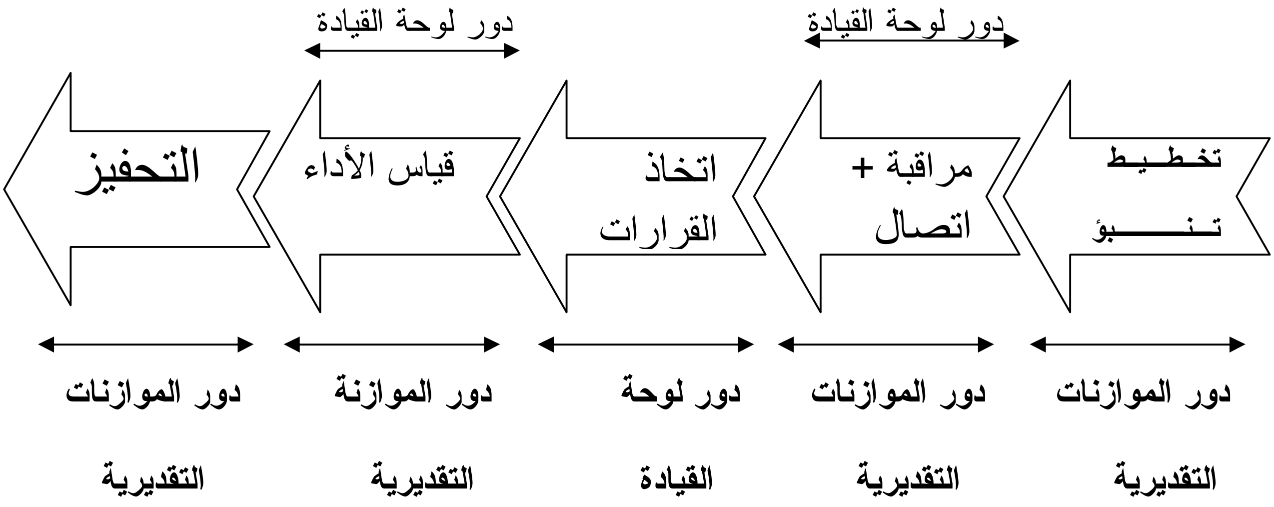
- التخطيط؛
- التنبؤ؛
- التحفيز.

3- تختص لوحة القيادة بدور اتخاذ القرارات.

إلا أن دور اتخاذ القرارات الذي تؤديه لوحة القيادة تسبقه مجموعة من الخطوات من بينها التنبؤ والتخطيط، وهذين الدورين الأخيرين هما من الأدوار الرئيسية، التي يقوم بها نظام الموازنات التقديرية، حيث كانت نسبتهما على التوالي 65.51% و 65.51% ، بالإضافة إلى أن عملية اتخاذ القرارات تتبعها عدة خطوات كتقييم القرارات المتخذة والتحفيز ،كما أن هذه الأخيرة تعتبر من ادوار نظام الموازنات التقديرية حيث كانت نسبتها تقدر بـــــ: (31.03%).

ويمكن تمثيل العلاقة بين دور كلا من الموازنات التقديرية ولوحة القيادة بالمخطط الموالي:

الشكل(33):يبين العلاقة بين دور الموازنات التقديرية ولوحة القيادة



المصدر: من إعداد الطالب

من خلال المخطط السابق يتضح ما يلي:

- دور التخطيط والتنبؤ(وهما من الأدوار الأساسية للموازنات التقديرية) تسبق دور المراقبة وقياس الأداء (أدوار مشتركة)، ثم تأتي مرحلة اتخاذ القرارات (دور لوحة القيادة)، وبعد اتخاذ القرارات تأتي عملية قياس وتقييم الأداء (أدوار مشتركة)، ثم تليها عملية التحفيز أو العقاب دور خاص بالموازنات التقديرية؛

بالإضافة إلى أن:

- الأدوار غير المشتركة بين الموازنات التقديرية ولوحة القيادة تشكل سيرورة من الوظائف التي تقوم بها كل من الموازنات التقديرية ولوحة القيادة في المؤسسة،بحيث التخلي عن احد هذه الوظائف يؤدي إلى إعاقة العملية الإدارية في المؤسسة وخاصة العملية الرقابية؛
- الأدوار المشتركة بين الموازنات التقديرية ولوحة القيادة تدعم وتساند بعضها البعض.

من خلال التحليل أعلاه يتبين أن هناك علاقة تكاملية بين نظام الموازنات التقديرية ولوحة القيادة في المؤسسات الجزائرية.

المطلب الثاني: تحليل العلاقة بين نظام الموازنات التقديرية وبطاقة الأداء المتوازن:

من خلال النتائج المحصل عليها في المطلب الثاني من المبحث الثاني حول واقع نظم قياس الأداء في المؤسسات الجزائرية، يلاحظ أن معظم المؤسسات الجزائرية المدروسة والمقدرة ب (58) مؤسسة جزائرية، تضم فقط (01) مؤسسة واحدة تستعمل بطاقة الأداء المتوازن أي بنسبة 1.72% ،في حين ما نسبته 98.27 %، أي (57) مؤسسة جزائرية لا تستعمل بطاقة الأداء المتوازن، وهذه النسبة من المؤسسات المستعملة لبطاقة الأداء المتوازن غير كافية لتعميم نتيجة تحليل العلاقة بين نظام الموازنات التقديرية وبطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الجزائرية.

خلاصة:

تم التطرق في هذا الفصل التطبيقي إلى أسلوب جمع البيانات وخصائص العينة المدروسة والمكونة من 58 مؤسسة جزائرية متباينة فيما بينها من حيث الحجم وقطاع النشاط والشكل القانوني، كما تم التطرق إلى واقع الموازنات التقديرية في عينة المؤسسات المدروسة ودورها، بالإضافة إلى واقع نظم قياس الأداء واقتصرت الدراسة على لوحة القيادة وبطاقة الأداء المتوازن واختتم الفصل بمحاولة تحليل العلاقة بين الموازنات التقديرية ونظم قياس الأداء في المؤسسات المدروسة وتم التركيز على تحليل العلاقة فيما يخص دور كل من الموازنات التقديرية ونظم قياس الأداء في العينة المدروسة من المؤسسات الجزائرية

الخاتمة:

تركزت إشكالية البحث حول تحليل العلاقة بين الموازنات التقديرية ونظم قياس الأداء في المؤسسات الجزائرية، وشملت الدراسة نظامين من نظم قياس الأداء وهما : لوحة القيادة وبطاقة الأداء المتوازن، وكان الهدف من الدراسة تحليل العلاقة بين الموازنات التقديرية ولوحة القيادة من جهة ومن جهة أخرى تحليل العلاقة بين الموازنات التقديرية وبطاقة الأداء المتوازن، بطبيعة الحال في المؤسسات الجزائرية .

لهذا تمت معالجة إشكالية البحث في فصلين نظريين وفصل تطبيقي بغية الوصول إلى النتائج المرجوة من هذا البحث.

نتائج الدراسة: من خلال الدراسة التطبيقية والمتعلقة بتحليل العلاقة بين الموازنات التقديرية ونظم قياس الأداء في المؤسسات الجزائرية، والمطبقة على مجتمع الدراسة والمتكون من 58 مؤسسة جزائرية تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تكون مجتمع الدراسة من 58 مؤسسة جزائرية، منها 6 مؤسسات صغيرة الحجم بنسبة 10.34 % و 24 مؤسسة متوسطة بنسبة 41.37%، في حين بلغ عدد المؤسسات كبيرة الحجم 28 مؤسسة أي بنسبة 48.27%.
- تكونت العينة من مؤسسات ذات قطاع نشاط متباين، فتضمنت العينة 18 مؤسسة ذات قطاع نشاط صناعي بنسبة 31.03% ، و 24 مؤسسة ذات قطاع نشاط خدمي بنسبة 41.37%، و 06 مؤسسات ذات قطاع نشاط تجاري بنسبة10.34%، بالإضافة إلى 06 مؤسسات ذات قطاع نشاط صناعي تجاري بنسبة 10.34% ،كما احتوت العينة مؤسسات ذات قطاع نشاط خدمي تجاري بنسبة6.89% أي 04 مؤسسات .
- بالنسبة للشكل القانوني للمؤسسات المدروسة، فقد تضمنت العينة 20 مؤسسة ذات مسؤولية محدودة أي بنسبة 34.48% وكذلك 32 مؤسسة ذات أسهم بنسبة 55.17%، وأربع (04) مؤسسات كانت مؤسسات عمومية ذات طابع تجاري وصناعي بنسبة 6.89%، و02 مؤسسة ذات المسؤولية المحدودة والشخص الواحد بنسبة3.44% .
- أما فيما يخص محيط المؤسسات المدروسة فكان عموما يتصف بالمنافسة الشرسة من طرف المنتجات المستوردة، بالإضافة إلى تذبذب أسعار المواد الأولية .

- أما من ناحية إستراتيجية المؤسسات المدروسة، فان اغلب المؤسسات ليست لديها خريطة إستراتيجية أو رؤية واضحة، ما عدا توزيع المنتجات عبر كامل التراب الوطني وتقليل التكاليف بالإضافة إلى فتح مراكز جديدة للبيع .
- أما فيما يخص استعمال نظام الموازنات التقديرية فتم استخلاص أن معظم المؤسسات الجزائرية المدروسة تستعمل نظام الموازنات التقديرية بنسبة 100% .
- وفيما يتعلق بدور نظام الموازنات التقديرية في المؤسسات الجزائرية المدروسة، فان للموازنات التقديرية ستة (06) ادوار في المؤسسات الجزائرية وهي : التخطيط بنسبة 65.51%، التنبؤ 65.51%، المراقبة 89.65%، قياس الأداء بنسبة 41.37%، الاتصال بنسبة 13.79%، وأخيرا التحفيز بنسبة 31.03% .
- أما ما تعلق بفترة الموازنات التقديرية في المؤسسات الجزائرية المدروسة، فكانت فترة الشهر بنسبة 3.44%، فترة الثلاث أشهر بنسبة 24.13%، فترة الأربعة(04) أشهر بنسبة 6.89%، ثم فترة الستة(06) أشهر بنسبة 3.44%، وأخيرا فترة السنة بنسبة 62.06%، وما يعادل 38 مؤسسة من أصل 58 مؤسسة جزائرية تستعمل نظام الموازنات التقديرية لفترة أطول من 06 أشهر .
- وفيما يخص تقديرات الموازنة، فكانت 48.27% من العينة تكون تقديرات الموازنة مفروضة من المستويات العليا، في حين ما نسبته 51.72% من العينة تكون التقديرات تفاوضية بين المستويات العليا والدنيا .
- أما من ناحية درجة مرونة وثبات تقديرات الموازنة فكانت 58.62% من العينة تكون تقديراتها ثابتة أي بدون تعديل، في حين كانت 41.37% تقديرات مرنة .
- وفيما يتعلق بتحليل انحرافات الموازنة التقديرية، فاغلب المؤسسات المدروسة تقوم بتحليل انحرافات الموازنة أي ما نسبته 86.2%، أما ما نسبته 13.79%، لا تقوم بتحليل انحرافات الموازنة التقديرية
- كذلك تم التوصل إلى أن ما نسبته 82.75% من المؤسسات المدروسة، تعاني من صعوبة تحقيق أهداف الموازنة وهذا راجع إلى المحيط وسوء التقدير.
- يتأثر دور الموازنات التقديرية في المؤسسات الجزائرية بمجموعة من العوامل من بينها قطاع النشاط والشكل القانوني بالإضافة إلى حجم المؤسسة.
- تستعمل لوحة القيادة في المؤسسات الجزائرية المدروسة للقيام بأربعة (04) ادوار وهي : اتخاذ القرارات بنسبة 75.86%، أداة للرقابة 82.75%، أداة للاتصال بنسبة 17.24%، وأخيرا قياس الأداء بنسبة 62.06% .

- أما عن فترة لوحة القيادة في المؤسسات الجزائرية المدروسة فكانت فترة الشهر بنسبة 48.27% 3 أشهر 51.72%، و 4 أشهر بنسبة 3.14%، وفترة السداسي بنسبة 10.34%، أما فترة السنة فكانت بنسبة 17.24% .
- أما عن البيانات التي تحتويها لوحة القيادة في المؤسسات الجزائرية المدروسة، فكانت بيانات مالية بنسبة 93.1% وبيانات محاسبية بنسبة 82.75%، وبيانات أخرى بنسبة48.27% إلا أن معظم المؤسسات تستعمل البيانات المالية والمحاسبية معا .
- وفيما يتعلق بتحليل انحرافات لوحة القيادة فكانت نسبتها 79.31%، وما نسبته 20.68% لا تقوم بتحليل الانحرافات .
- يتأثر دور لوحة القيادة في المؤسسات الجزائرية بمجموعة من العوامل من بينها قطاع النشاط والشكل القانوني بالإضافة إلى حجم المؤسسة.

- أما عن واقع بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الجزائرية، فاغلب المؤسسات الجزائرية المدروسة لا تستعمل هذه الأداة، ما عدا 01 مؤسسة واحدة بنسبة1.72% ،أما ما نسبته98.27% أي 57 مؤسسة لا تستعمل بطاقة الأداء المتوازن.
- أما عن استخدامات بطاقة الأداء المتوازن فكانت بنسبة 100% لترجمة رؤية وإستراتيجية المؤسسة،و100% التواصل، 100% للتخطيط،100% لتقييم الأداء وكذلك للرقابة.

اختبار الفرضيات : بعد عرض النتائج المتحصل عليها من الدراسة الميدانية يتم التطرق الآن إلى اختبار الفرضيات :

- فيما يتعلق بالفرضية الأولى والتي ترى بان للموازنات التقديرية دور في التخطيط والرقابة في المؤسسة، فحسب نتائج الاستبيان، كانت الموازنات التقديرية تؤدي عدة ادوار في المؤسسة منها التخطيط بنسبة 65.51%، المراقبة بنسبة 89.65%، بالإضافة إلى ادوار أخرى هي التنبؤ ، قياس الأداء، الاتصال، وأخيرا التحفيز وهو ما يثبت صحة الفرضية
- أما فيما يتعلق بالفرضية الثانية والتي ترى بان نظم قياس الأداء تستعمل للرقابة واتخاذ القرارات في المؤسسة، فقد تم التوصل من النتائج إلى أن لوحة القيادة تستعمل في المؤسسات الجزائرية للرقابة بنسبة 82.75%، اتخاذ القرارات بنسبة 75.86% ، وهو ما يثبت صحة الفرضية، كما أن لوحة القيادة تؤدي ادوار أخرى بالإضافة إلى الأدوار سابقة الذكر منها قياس الأداء بنسبة 62.06% ، أداة للاتصال بنسبة 17.24% .

- أما فيما يتعلق بالفرضية الثالثة، والتي ترى بوجود علاقة تكاملية بين الموازنات التقديرية ونظم قياس الأداء فيمكن معالجتها على النحو التالي :
- 1- ا توجد علاقة تكاملية بين الموازنات التقديرية ولوحة القيادة في المؤسسات الجزائرية المدروسة وهذا تجلى بتكامل الأدوار التي تؤديها كل من الموازنات التقديرية ولوحة القيادة، حيث تؤدي الموازنات التقديرية في المؤسسات المدروسة الأدوار الموالية :
- التخطيط، المراقبة، التنبؤ، قياس الأداء، الاتصال، والتحفيز
- أما لوحة القيادة فتؤدي الأدوار التالية :
- الرقابة، اتخاذ القرارات، قياس الأداء، بالإضافة إلى الاتصال .
- من خلال الأدوار التي تؤديها كل من الموازنات التقديرية ولوحة القيادة يستخلص مايلي :
- هناك ادوار مشتركة بين الموازنات التقديرية ولوحة القيادة وهي المراقبة، قياس الأداء،و الاتصال .

إلا أن هناك ادوار مختلفة بين الموازنات التقديرية ولوحة القيادة بحيث :

- تختص الموازنات التقديرية بالتخطيط، التنبؤ، والتحفيز . كما تنفرد لوحة القيادة بدور اتخاذ القرارات، غير أن اتخاذ القرارات تسبقه مجموعة من الوظائف من بينها التخطيط والتنبؤ، وهذا ما توفره الموازنات التقديرية، بالإضافة إلى أن اتخاذ القرارات تتبعه مجموعة من الوظائف بهدف تقييم نتائج القرارات المتخذة، ومن ثم التحفيز أو العقاب، وهذا ما يوفره نظام الموازنات التقديرية، ومن خلال هذا التحليل يستخلص أن هناك علاقة تكاملية بين الموازنات التقديرية ولوحة القيادة .

2- أما من ناحية العلاقة بين الموازنات التقديرية وبطاقة الأداء المتوازن فحسب النتائج المتحصل عليها انه لا توجد علاقة تكاملية بين الموازنات التقديرية وبطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الجزائرية المدروسة لان بطاقة الأداء المتوازن نسبة استعمالها في المؤسسات الجزائرية تكاد تنعدم واقتصر استعمالها من طرف مؤسسة واحدة فقط، وبالتالي لا يمكن تعميم نتائج تحليل العلاقة على المؤسسات الجزائرية لان العينة اشتملت على مؤسسة واحدة تستعمل بطاقة الأداء المتوازن .

إذن فيما يخص الفرضية الثالثة والتي ترى بان هناك علاقة تكاملية بين الموازنات التقديرية ونظم قياس الأداء، فهذه الفرضية صحيحة فيما يتعلق بالعلاقة بين الموازنات التقديرية ولوحة القيادة فقط، أما فيما يتعلق بالعلاقة بين الموازنات التقديرية وبطاقة الأداء المتوازن فهي غير صحيحة .

الاقتراحات : من خلال الدراسة والنتائج المتحصل عليها يمكن تقديم بعض الاقتراحات، والتي يراها الطالب مناسبة:

1- ينبغي متابعة تنفيذ الميزانية التقديرية، فالعديد من المؤسسات الجزائرية لا تقوم بتحليل الانحرافات، حتى وان قامت بتحليل الانحرافات فهي لا تبحث عن مسبباتها وبالتالي الوقوع في نفس الخطأ في ميزانيات الفترات اللاحقة وهذا ما يقلل من فعالية نظام الموازنات التقديرية.
2- ينبغي مشاركة جميع الفاعلين في المؤسسة من عمال، موظفين، وإطارات المؤسسة في إعداد تقديرات الموازنة التقديرية، لان العامل إذا أحس بمسؤوليته وانتمائه للمؤسسة، فهذا يؤدي به إلى الاجتهاد أكثر في العمل، أي يصبح يراقب ذاته، وبالتالي لا يحتاج إلى أن يراقب من طرف المستويات الإدارية الأعلى منه .
3- على إدارة المؤسسة ألا تركز على الوظيفة الرقابية لان كثرة الرقابة قد تؤدي إلى قتل عملية الرقابة في المؤسسة .
4- العديد من المؤسسات المدروسة تجد صعوبة في تحقيق أهداف الموازنة، وهذا ناتج عن عدم إشراك المستويات الدنيا في المؤسسة في إعداد تقديرات الموازنة، أو عدم استعمال طرق التنبؤ العلمية.
5- العديد من المؤسسات المدروسة تستعمل لوحة القيادة، إلا أن لوحات القيادة المستعملة تحتوي على بيانات مالية ومحاسبية فقط، فينبغي عدم التركيز على الجانب المالي والمحاسبي فقط وإهمال الجوانب الأخرى مثلا الجانب البشري، جودة المنتجات...الخ
6- ينبغي على المؤسسات الجزائرية استعمال بطاقة الأداء المتوازن، لأنها تنظر إلى المؤسسة من أربعة (04) محاور متكاملة وهي المحور المالي، محور العمليات الداخلية، محور الزبائن، ومحور التعلم النمو، وعدم الاكتفاء بالجانب المالي فقط، كون هذا الأخير تعرض إلى انتقادات حادة، كونه يبنى على المعلومات الماضية للمؤسسة، غير أن المؤسسة تتجه إلى المستقبل .
7- ينبغي على المؤسسات تخصيص دورات تكوينية لإطارات المؤسسة، قصد مسايرة التطورات الحاصلة في المجال الأكاديمي والمتعلقة بالتقنيات والأدوات الحديثة في مجال إدارة وتسيير المؤسسة .

آفاق البحث : تم في هذا البحث التطرق إلى تحليل العلاقة بين الموازنات التقديرية ونظم قياس الأداء في المؤسسات الجزائرية، بحيث شملت نظم قياس الأداء كلا من لوحة القيادة وبطاقة الأداء المتوازن وركزت الدراسة على الدور الذي تؤديه كلا منهم وهو ما يفتح مجالا خصبا للبحث في بطاقة الأداء المتوازن ومحاولة تصميمها في المؤسسات الجزائرية على اختلاف أنواعها.

المراجع :

المراجع باللغة العربية

أولا: الكتب

1- إبراهيم الخلوف الملكاوي، إدارة الأعمال باستخدام بطاقة التنقيط المتوازن، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2009 .

2- إبراهيم عبد الهادي محمد المليجي، الإدارة مفاهيمها وأنواعها وعملياتها، دار المعرفة الجامعية مصر، 2005 .

3- أبو الفتوح علي فضالة، المحاسبة بحوث واجتهادات، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، مصر، ط2، 1993 .

4- أحمد حسين علي، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004 .

5- أحمد ماهر،الخطط والسياسات والاستراتيجيات،مركز التنمية الإدارية،الإسكندرية،مصر،بدون سنة.

6- أحمد محمد المعري، التخطيط والمراقبة الإدارية، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2006 .

7- أحمد محمد نور، احمد حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر 2003/2002 .

8- أحمد نور، المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1975 .

9- إسماعيل إبراهيم جمعة وزينات محمد محرم وصبحي محمود الخطيب، المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، الدار الجامعية للطبع، نشر وتوزيع، مصر، 1994 .

10- إسماعيل إبراهيم جمعة وزينات محمد محرم وعمر وعباس العتر، محاسبة التكاليف مدخل إداري، الإسكندرية، مصر، 2000 .

11- الأميرة إبراهيم عثمان وعبد الوهاب نصر علي، مقدمة في المحاسبة الإدارية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006 .

12- بشير العلاق، الإدارة الحديثة، نظريات ومفاهيم، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008 .

13- تشارلز هور نجرن واخرون، تعريب احمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف مدخل إداري، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، الطبعة العربية الثانية، 2003، 2005 .
14- خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ط2، 2010 .
15- طارق محمد عبد العال، الموازنات التقديرية نظرة متكاملة، الدار الجامعية، مصر، 2006 .
16- عبد الباسط احمد رضوان، أصول المحاسبة الإدارية، دار الكتب، ط1، الكويت، 1984 .
17- عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط4، 2004.
18- عبد الحكيم كراجه وآخرون، الإدارة والتحليل أسس ومفاهيم وتطبيقات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط2، 2006 .
19- عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، ورمضان فهيم غربية التخطيط الاستراتيجي بقياس الأداء المتوازن، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر، 2006 .
20- عبد الحي عبد الحي مرعي، في محاسبة التكاليف في مجال التخطيط والرقابة، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، مصر، ط جديدة، 1999 .
21- عبد العزيز محمد النجار، التمويل الإداري منهج صنع القرارات، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر، بدون طبعة، 1993 .
22- عبد العزيز محمود الإمام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة على حسابات الشركات العامة دراسة نظرية تطبيقية، دار المريخ للنشر، الرياض، 1983 .
23- عبد الفتاح محمد الصخر ومحمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي، الدار الجامعية، طبعة نشر وتوزيع، مصر، 1998 .
24- عطية عبد الحي مرعي، المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات في اتخاذ القرارات، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993 .
25- عطية عبد الحي مرعي، في المحاسبة الإدارية لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات وتقييم كفاءة الأداء تطبيقات باستخدام برامج Excel xp، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006 .
26- فرد ويستون ويوحين برجامن، تعريب عدنان داغشاين واحمد نبيل عبد الهادي، التمويل الإداري، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 1993 .
27- محمد سامي رضوان ووجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد استخدام الموازنات، مركز لغة العصر للكمبيوتر والطباعة، مصر، 2001 .

28- محمد فركوس، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001 .
29- محمد محمود يوسف، البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2005 .
30- محمود جاسم الصميدعي وردينة عثمان يوسف، مدخل في الاقتصاد الإداري، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2006 .
31- مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق ، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط1، 2007 .
32- ناصر داوي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، المؤسسة العمومية بالجزائر، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010 .
33- ناصر نور الدين عبد اللطيف، المعرفة المحاسبية لغير التجاريين تطبيقات عملية في مجالات متنوعة، الدار الجامعية مصر، 2003/2002 .
34- هشام عبد الله العباس، مؤشرات قياس الأداء للمكتبات ومراكز المعلومات بطاقة الأداء المتوازن نموذجا، مجلة العربية3000، س9، العدد36، يونيو 2009 .
35- وائل محمد صبحي إدريس وطاهر محسن منصور الغالبي، سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، ط1، الأردن، 2009 .

ثانيا: المقالات

1- بوديار زهية وجباري شوقي، لوحة القيادة كأسلوب فعال لاتخاذ القرار في المؤسسة، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، ابريل 2009 .

المراجع باللغة الفرنسية

Les ouvrages :

1- BEATRICE et Francis GRANDGUILLOT, l’essentiel du contrôle de gestion , gualino éditeur,lextenso éditions,4eme édition, PARIS , 2009,

2- Caroline SELMER, concevoir le tableau de bord, dunod, 2eme édition, paris, 2003.
3- Claude ALAZARD et sabine SEPARI, contrôle de gestion, 2eme dunod, paris, 1994.

4- Daniel BOIX et bernard FEMINIER, manager d'équipe le tableau de bord facile, 2eme édition, édition dorganization, paris, 2006.
5- Francoise GIRAUD et autres, contrôle de gestion et pilotage de la performance, gualino editeur, paris, 2002.
6- Gerard NAULLEAU et michel ROUACH, contrôle de gestion et stratégie dans la banque, revue banque edition, 2eme edition , paris, 2009 .
7- Henri BOUQUIN, la maitrise des budgets dans l'entreprise, edicef / aupelf, 1er edition, France, 1992.
8- Jea-luis malo et jean-charles mathe, l'essentiel du contrôle de gestion, 2eme edition, edition dorganization, paris, 2002 .
9- Jean pierre taib, les tableaux de bord de la gestion sociale, dunod, 4eme édition, paris, 2004.
10- Michel GERVAIS, contrôle de gestion par le system budgétaire, 3eme édition librairie Vuibert, paris, 1994.
11- Michel ROUACH et gerard naulleau, le contrôle de gestion bancaire et financier, 3eme edition, banque editeur, paris, 1998 .
12- Yves de range et karine cerrada, contrôle de gestion 2eme edition, pearson edication, paris, 2009.

Les théses :

1- DAHMANE Mariam, ver un pilotage multidimensionnel de la performance, cas du déploiement du balanced scorecard dans un groupe, mémoire de master spécialise en contrôle de gestion, ISCAE, MARROC, Novembre 2006.
2- SPONEM Samuel, diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises : proposition d'une typologie et analyse des déterminants, thèse de doctorat, université paris dauphine, France, 2004.

Les articles :

1- GERMAIN Christophe, la conception des systèmes de contrôle de gestion: les relations entre les budgets et les systèmes de mesure de la performance, Comptabilité et Connaissances, France, 2005, www.poitier-univ.fr, date de consultation : 07/01/2011.
2- GERMAIN Christophe, L'architecture des systèmes de contrôle de gestion: une analyse du rapport entre" les budgets et les systèmes de mesure de la performance, comptabilite et environnement, FRANCE, 2007, www.poitier-univ.fr, date de consultation : 07/01/2011.

المراجع باللغة الإنجليزية

Books :

1-Adriano Verzola and others, Multidimensional evaluation of performance: experimental application of the Balanced scorecard in Ferrara university hospital, BioMed central, ITALY, 2009,disponible sur www.gigapedia.com consulte le 19/12/2010

2-Brayan Shane, Performance Measurement System: A Leadership-Driven Methodology, February28, 2004, disponible sur www.gigapedia.comconsulte le 27/12/2010.

3-Jasmin Harvey, Performance Measurement, The Chartered Institute of Management Accountants, March 2008, United kingdom,disponible sur www.hbr.org consulte le 19/12/2010

4-Nan Chai, sustainability performance evaluation system in government, a balanced scorecard approach towards sustainable development, Library of Congress Control, New York, usa, 2009,disponible sur www.ebooksclub.org consulte le 31/12/2012 .

5-Patricia Lichiello, guidebook for Performance Measurement, Turning Point, National Programme Office, Washington, 2010,disponible sur :http ;//www.depts.washington.edu/hpap/ consulate le19/02/2011.

6- Ralf lawson, Toby hatch, Denis desroches, scorecard best practices, design, implementation, and evaluation, john wiley and sons, inc, new jersey, usa, 2008, disponible sur wwwhbr.org consulte le 16/05/2011.

7-Robert s. kaplan and David p . Norton, the balanced scorecard translating strategy into action, Harvard college, usa, 1996,www.gigapedia.com consulte le 24/07/2010.

The articles :

1- Robert S. Kaplan and David P.Norton, using the balanced scorecard as a strategic Management system . Harvard business Review.www.hbr.org consulte le 15/08/2011.

2- Will Artley and Suzanne Stroh, The performance-Based Management establishing an Integrated performance measurement System, Volume 2, California, September, 2001,disponible sur www.orau.gov/pbm/ consulte le 19/03/2011.

Web site :

1. www.Hbr.org.
2. www.4rree.com.
3. www.Gigapedia.com.
4. www. Univ- poitier.fr